



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

“EL PLAN DE ACCIÓN BEPS, EXIGENCIA AL CONTRIBUYENTE DE
TRANSPARENCIA EN LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA, Y SU
RELACIÓN CON EL DERECHO A LA LIBERTAD DE EMPRESA”

Autora

Daniela Alejandra Sánchez Sevilla

Año
2019



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

“EL PLAN DE ACCIÓN BEPS EXIGENCIA AL CONTRIBUYENTE DE
TRANSPARENCIA EN LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA, Y SU
RELACIÓN CON EL DERECHO A LA LIBERTAD DE EMPRESA”

Trabajo de Titulación presentado en conformidad con los requisitos
establecidos para optar por el título de Abogada de los Tribunales y
Juzgados de la República.

Profesor Guía

MSc. José Gabriel Terán Naranjo

Autora

Daniela Alejandra Sánchez Sevilla

Año

2019

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido el trabajo, El plan de acción BEPS, exigencia al contribuyente de transparencia en la planificación fiscal agresiva, y su relación con el derecho a la libertad de empresa, a través de reuniones periódicas con la estudiante Daniela Alejandra Sánchez Sevilla, en el semestre 201910, orientando sus conocimientos y competencias para un eficiente desarrollo del tema escogido y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

José Gabriel Terán Naranjo
Master Universitario en
Derecho de la Empresa y de
los Negocios
CC. 0502272792

DECLARACIÓN DEL PROFESOR CORRECTOR

“Declaro haber revisado el trabajo, El plan de acción BEPS, exigencia al contribuyente de transparencia en la planificación fiscal agresiva, y su relación con el derecho a la libertad de empresa, de la estudiante Daniela Alejandra Sánchez Sevilla, en el semestre 201910, dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

José Dionicio Suing Nagua
Master Universitario en
Legislación Tributaria
CC. 1706860440

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes.”

Daniela Alejandra Sánchez Sevilla
CC. 1803558046

AGRADECIMIENTOS

A Dios, por siempre bendecir mi casa.

Mi familia, por todo su amor y apoyo.

Sosa, al ser mi apoyo incondicional en todo momento.

DEDICATORIA

Amelia, Eduardo,
Jimena, Edmundo & Alejandra.

RESUMEN

La globalización se ha expandido por todo el globo, en ámbitos económicos, culturales, sociales, políticos, alcanzando todas las esferas de la sociedad. El comercio ha encontrado nuevas formas de desarrollarse, lo cual también ha derivado en nuevos movimientos de capitales, que han levantado el interés de los Estados por asegurarse el origen y licitud de estos.

Las nuevas tendencias globalizadas, de las que el derecho no se ha quedado atrás, han generado iniciativas de organismos internacionales en materia de fiscalidad internacional que tengan como finalidad la transparencia e impedimento de prácticas que sean consideradas perniciosas y que causen afectaciones a las arcas fiscales de los Estados.

Hoy en día los Estados enfrentan el análisis sobre la conveniencia de sumarse a esta nueva tendencia en cuanto a fiscalidad internacional y claro está, la presión de los otros países por adoptar el mismo tipo de medidas preventivas y de control, más, de la misma forma es necesario que los Estados realicen una evaluación al derecho de libertad de empresa que los ciudadanos poseen y que estos tienen la obligación de garantizar, confrontándolo a las posibles limitaciones que estas nuevas políticas implicarían en el ejercicio de este derecho.

En el caso de Ecuador, también se plantea el hecho de que algunas medidas han sido ya aplicadas, por lo que una parte de la discusión se centrará en cuales han sido estas medidas y efectivamente si su aplicación ha limitado o limitara al derecho de libertad de empresa.

ABSTRACT

Globalization has expanded through the globe, in areas such as economy, culture, social, politics, reaching every sphere of society. Trade has found new ways of developing, which has also derived in new movements of capital, that have raised the interest of the states to ensure the origin and legality of this.

The new globalized tendencies, from which the law has fallen behind, have generated initiatives from international entities on international tax law that their purpose is transparency and stopping practices that are considered pernicious, and which affect the fiscal coffers from the States.

Nowadays, the States face the challenge of analyzing the coexistence of joining this new trend in terms of international taxation and of course, face the pressure from other countries to adopt the same kind of preventive and control measures. In the same way It is necessary that the States carry out an assessment of the right to freedom of enterprise that citizens have and that they have an obligation to guarantee, confronting it with the possible limitations that these new policies would imply in the exercise of this right.

In the case of Ecuador, it also raises the fact that some measures have already been applied, so that part of the discussion will focus on what these measures have been and indeed if their application has limited or limited the right to freedom of company.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. CAPÍTULO I. SURGIMIENTO DE BEPS.....	3
1.2 El plan de acción de BEPS	6
1.3 BEPS para latinoamerica	7
1.4 BEPS en Ecuador	9
2. CAPITULO II. ACCIÓN 12: EXIGIR A LOS CONTRIBUYENTES QUE REVELEN SUS MECANISMOS DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.....	11
2.1 El intercambio de información y la transparencia fiscal	14
2.2 El secreto fiscal	18
3. CAPITULO III. DERECHO A LA LIBERTAD DE EMPRESA	22
3.1 Contexto constitucional del derecho a la libertad de empresa	22
3.2 Concepto del derecho de libertad de empresa	27
3.3 Derecho de libertad de empresa en relación con otros derechos.....	30
3.4 Limites del derecho la libertad de empresa	33
3.5 Relación del derecho a la libertad de empresa con BEPS.....	35
4. CONCLUSIONES.....	38
REFERENCIAS	40
ANEXOS	47

INTRODUCCIÓN

La magia de la globalización llegó a cambiar y estremecer el mundo. Sin duda alguna ha cambiado la forma en la que ahora vivimos, las costumbres, creencias e inclusive las concepciones que se las tenían como preconcebidas. Según Fernando Morales, después de la segunda guerra mundial surgirían las primeras muestras que darán origen a este fenómeno. Estos se ven reflejados dentro de nuevos procesos de paz e integración no solo en las relaciones bilaterales entre países sino en aspectos como culturales, económicos, políticos e intercambio de información y más, en definitiva, cambios llegarían a alterar el orden geopolítico, con la formación de nuevas alianzas y bloques económicos que hasta ese momento se habían mantenido. (Morales, 1999, p. 4)

Podemos considerar como uno de los factores donde más impacto tuvo la globalización en la economía y comercio de las naciones. El crecimiento notorio que han tenido ha derivado por la expansión de las redes comerciales y la interdependencia de la economía y mercado de los países. El desarrollo tecnológico ha permitido incrementar los avances que la globalización tanto económica y comercial, provocando que sean los países deban ajustarse a la velocidad del avance y al intento por controlar el ascendiente flujo de capitales generados. (Schnake, 2011, p. 96)

Hoy en día, es fácil encontrar marcas de lugares que se encuentra al otro lado del mundo, al alcance del consumidor en su supermercado local, o, por el contrario, ordenar desde la comodidad de nuestros hogares un producto, indistintamente de cuál sea éste, proveniente de cualquier lugar del mundo y que este llegue directamente a tu casa. Estas nuevas formas de comercio, producto de la globalización han permitido que las compañías crezcan, se expandan por las regiones. Expansión que se ha visto acompañada del surgimiento de economías con regímenes de imposición bajo y con facilidades,

como el sencillo traslado del flujo de capitales y del trabajo y mano de obra con el sólo objetivo de atraer la inversión.

Las empresas han adquirido nuevos roles y responsabilidades, ubicándolas en el centro de atención y la crítica. Carlos Lugo, Cristina Huerta & Lucía Yfarraguerri han tratado el impacto que estas pueden llegar a tener, desde un ámbito positivo al constituirse efectivamente como el motor de la globalización y expansión sus actividades en el planeta y ocasionando cuestiones negativas como es la concentración de capitales y altos niveles de desempleo en países en los que no consideran rentable, como aquellos con un alto nivel de protección al trabajador. (Lugo, Huerta, & Yfarraguerri, 2014, p. 4)

Estos hechos que han traído una nueva realidad impulsaron la creación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante OCDE. La organización fue uno de los resultados del Plan Marshall en 1947, buscando una recuperación económica de los países y prestar ayuda y servicio para aquellas naciones que lo necesiten. Desde ahí, se ha preocupado por tratar de armonizar los temas de políticas económicas, ahora ha empezado a fijarse en la globalización reconociendo sus beneficios, observando las consecuencias negativas que ha provocado y como esto ha llegado a influenciar en materias como el establecimiento de los regímenes fiscales en los países. (OCDE, 2014)

Es indiscutible el impacto que la globalización ha representado para los países y para nosotros como ciudadanos, de la misma manera que no es posible mantenerse aislado de esta tendencia. Es así como, para intentar contener los efectos negativos, al menos los que en materia de fiscalidad internacional se refiere, la OCDE crea como mecanismo el Plan de Acción para evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, en sus siglas en inglés BEPS.

1. CAPÍTULO I. Surgimiento de BEPS

Antes de entender cómo se dio el surgimiento del proyecto BEPS, es necesario entender primero que sucedió con su creadora la OCDE. Su constitución responde al año 1961, con ideales similares al de su antecesor la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) que buscaba dar seguimiento al Plan Marshall para la reconstrucción de Europa después de la segunda guerra mundial. Una vez que la OECE habría cumplido sus objetivos abrirían sus puertas para nuevos miembros, formando ya de forma efectiva la Organización para la Cooperación y el Desarrollo OCDE con la finalidad de “fortalecer la economía de mercado y los sistemas democráticos” (Flores, 1994, p.518)

La OCDE desarrollo mecanismo para evaluar su trabajo por medio de la ejecución de exámenes periódicos a sus países miembros, por medio de revisión de pares, sobre los diversos temas en los que trabaja la organización. Uno de los objetivos, que será de nuestro interés, es reducir barreras para el intercambio de bienes y servicio lo que genere mayor movimiento y crecimiento de capitales.

Sería la situación económica generada por las empresas que volvieron álgido el panorama con el traslado de beneficios económicos, transfiriendo las utilidades generadas de una nación a otra en la que exista una carga fiscal menor o inexistente, por medio de prácticas artificiosas las que provocarían desequilibrios económicos y malestares en los gobiernos. Estas estructuras agresivas son conocidas como *Base Erosion and Profit Shifting*, en sus siglas en ingles BEPS, cuyo significado es erosión de la base imponible y traslado de beneficios, daría origen al nombre del Plan de acción contra las prácticas de BEPS. (Ramos, 2015, p. 380)

En referencia al origen de BEPS Guillermo Teijeiro considera que unas de las razones que daría origen a BEPS es la falta de recuperación de la crisis

financiera que se había presentado en el 2008 y el 2009, afectando principalmente a países de la Unión Europea y Estados Unidos, generando nuevas realidades referentes a la recaudación y los tributos que deben ser grabados. (Teijeiro, 2015, pp. 1-2)

A raíz de las herramientas que han obtenido y desarrollado las empresas han logrado minimizar su carga impositiva, lo cual ha causado que las administraciones tributarias y la misma Comunidad Europea manifieste su inconformidad ante la baja recaudación fiscal de las grandes empresas que se encuentran en su territorio como Google, Facebook, Amazon. (García, 2015, p.45)

Causando que los Estados inicien con sus propias iniciativas cómo identificar a los países que estos los consideran paraísos fiscales, generando descoordinación en las políticas internacionales que motivarían de igual manera la necesidad de reglas claras ante la imposibilidad evidente de una lucha solitaria de los países para evitar la evasión fiscal. (Carbajo, 2015, pp. 50-51)

Es así como, la OCDE atendiendo a los intereses particulares y en vista de sus afectaciones en la recaudación, el grupo G-20, que es conformado por los países con más recursos del mundo le solicitaron a la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, la elaboración de medidas que eviten estas prácticas elusivas, que permita además una unificación de estándares para todos los países formando una legislación acorde.

La historia complementaria a esta versión oficial otorgada por la OCDE y el G20 indicaría según César García Novoa, que en la naturaleza de la solicitud efectivamente realizada es la base del fracaso de la política con los paraísos fiscales desarrollada por la OCDE, por lo cual, era mejor superar otorgándole una nueva misión a la organización. (García, 2015, pp. 45)

A pesar de las críticas la OCDE inició su labor en el año 2013, en lo que se denominaría en un futuro el “Plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, con la exposición de las primeras directrices en el 2014. La OCDE manifestó sobre su importancia:

“Es necesaria una realineación de la imposición y de las actividades productivas esenciales para restaurar los efectos y los beneficios pretendidos por los estándares internacionales, que puede que no hayan evolucionado a la par de los cambiantes modelos empresariales y de la evolución tecnológica” (OCDE, 2014, p. 15)

El Plan de acción BEPS, pretende detener las fugas de capitales, con estándares claros, combatiendo las prácticas perniciosas de empresas multinacionales, en el uso de las lagunas legales de los ordenamientos jurídicos en los que están establecidas con la finalidad de reducir su carga fiscal.

Este comportamiento conlleva reacciones y percepciones dentro de las administraciones tributarias y contribuyentes de estas naciones. Respecto a la administración podemos hablar de la falta de efectividad en la recaudación, al igual que pérdida de confianza. Mientras que en el caso de los contribuyentes genera un estado de competencia desleal frente a las empresas que de buena fe costean los valores íntegros y reales de sus declaraciones tributarias.

Con base a las primeras directrices emitidas, la OCDE abrió un proceso de consultas públicas que involucro al público de todo tipo, empresas, sociedad civil, academia, además de países, sin necesidad que sea parte de la organización, con lo cual se contó con la participación de 129 naciones. Generando de esta forma un diálogo abierto en la observancia de los errores al primer borrador del proyecto. (Picciotto, 2014, p. 2)

Para el año 2015 se habían recogido los resultados de los diálogos y las experiencias de los países que aplicaron las directrices en cualquier escala del Plan BEPS. Esto ayudaría a constituir el informe con las 15 acciones detalladas que fue presentado en el mes de octubre. En mira de lograr evitar las prácticas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios económicos, el proyecto se basó en la transparencia e intercambio de información y un ejercicio de uniformidad en las legislaciones para la coherencia integración en las medidas de control. (OCDE, 2014)

Se deben reconocer los esfuerzos invertidos por la OCDE en la elaboración de una estrategia que atiende de manera efectiva a las necesidades que provienen de diferentes sectores al igual que las diferentes realidades de los países. A pesar de esto, es digno de análisis el cómo las medidas han sido diseñadas en su informe final, tomando en consideración a los actores que se encuentran atrás del desarrollo de BEPS, como es el G20 como principales promotores de esta iniciativa que tendrían intereses que podemos considerarlos lejanos de países en vías de desarrollo como el nuestro.

1.2 El plan de acción de BEPS

El Plan BEPS está conformado por 15 acciones. Estas ayudarían a esclarecer la lógica y mecanismos para la resolución de temas diversos tales como: la economía digital y como ésta debería tributar, generar métodos que adecuen el uso de mecanismos fiscales híbridos, claros límites para las deducciones de intereses con la finalidad de evitar deducciones excesivas, suspender el uso de prácticas fiscales perniciosas, impedir actos de abuso a los convenios para evitar doble imposición, el ocultamiento como una forma de elusión artificiosa sobre los establecimientos permanentes, políticas claras para precios de transferencias y la transparencia en la información en especial lo referente a la planificación fiscal.

Cada una de las acciones apunta a tratar una problemática o reto de la fiscalidad internacional. Desde el uso de nuevas tecnologías y como éstas han llegado a afectar los mercados en una economía globalizada o como modelos tradicionales que se han quedado estancados sin acoplarse a las realidades actuales.

En cuanto a las acciones que buscan específicamente la transparencia, podemos encontrar el seguimiento, apoyo para un análisis de los datos que arroje la implementación del Plan BEPS y su mejor adecuación, la transparencia referente a los mecanismos de planificación fiscal agresiva, una evaluación adicional sobre los precios de transferencias y el mejoramiento del mecanismo para la solución de controversias por medio de estándares mínimos y arbitraje en el país.

1.3 BEPS PARA LATINOAMERICA

Alcanzar un objetivo como es la creación estándares para toda la comunidad internacional, conlleva salir de la comodidad en la que se encontraban los 37 Estados que conforman la OCDE. Viéndose obligados a tomar en cuenta a países como Brasil, India, Rusia, China y Sudáfrica, conocidos como BRICS, consideradas economías emergentes que constituyen el 43% del PIB mundial. Estos países al igual que otros actores de características similares a las del Ecuador han realizado aportes valiosos para el desarrollo del proyecto. (Flores, 1994, p. 517)

En el año 2014, en el marco de las mesas de trabajo instauradas para la evolución y estudio del Plan BEPS, en Colombia se estudió el impacto para los países en vías de desarrollo; al respecto, Domingo Carbajo y Pablo Porporatto señalan:

“Para los países en desarrollo es crucial que las medidas de la Política Fiscal que resulten de BEPS, sean susceptibles de aplicación práctica, teniendo en

cuenta las limitaciones existentes actualmente sobre la capacidad de sus Administraciones Tributarias (AATT) y del acceso a la información. Los participantes consideraron que los asuntos de implementación y eficiencia deben estar muy presentes en el desarrollo de los trabajos sobre BEPS.” (Carbajo y Porporatto, 2014, p. 7)

César García Novoa, catedrático español, ha sido crítico sobre las relaciones que mantienen la OCDE con los países latinoamericanos y en general con BEPS, como él afirma, no es posible negar el avance significativo que representa en la búsqueda de soluciones en la fiscalidad internacional pero en sus palabras “no constituye un terremoto fiscal”; adicionalmente, cuestiona la eficacia de las medidas y una filosofía que “no se adecúa a la realidad económica y social de países de un área económica diferente a la de los que inspiran las soluciones OCDE” (García, 2017, p. 6)

En relación con lo dicho por García Novoa, Gemma Patón considera que el Plan BEPS, se encuentra alejado de la realidad de la cultura tributaria y económica en América Latina, donde una de las preocupaciones más grandes que se ven plasmadas en una resolución en las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario respecto a la correcta y óptima aplicación de BEPS en los países. (Patón, 2017, pp. 87-92)

Ante los criterios anteriores nos es posible afirmar que, en el diseño, al menos en su versión original, del Plan de Acción, poco estuvo considerado el criterio de países latinoamericanos o en vías de desarrollo, mas, con los nuevos esfuerzos realizados se empezaron a tomar en cuenta sus realidades, son únicamente los países y la forma en la que estos puedan adaptar el plan a sus necesidades lo que va a determinar los resultados positivos o negativos de BEPS.

1.4 BEPS en Ecuador

A partir de lo señalado sobre el Plan BEPS, se denota el enfoque que este posee en la resolución de las problemáticas derivadas de la fiscalidad internacional, las 15 acciones en las que se muestran propuestas de cambios fundamentales que ataquen las debilidades de la normativa actual, como dobles exenciones o la tributación en los lugares donde la imposición sea de una menor cuantía, entre otras problemáticas que puedan ser reguladas por medio de estándares internacionales. (OCDE,2015)

El Ecuador como iniciativa propia ha usado varias de las recomendaciones expuestas en el Plan BEPS por medio de la adecuación de la normativa en varias leyes como la Ley de Régimen Tributario o el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones.

Estas implementaciones realizadas podrían generar afectaciones en el ejercicio de derechos económicos de las empresas, en especial los temas relacionados con la dirección y organización de compañías, es por ello por lo que hemos considerado pertinente mostrar una parte de la normativa, la que podemos considerar más trascendental para el desarrollo y ejecución de las actividades dentro del Anexo 1.

El Ecuador también mantiene influencia referente a otras acciones. En el caso de la Acción 1 sobre la economía digital, se puede observar como el consumidor deberá pagar de cierta forma por el servicio, por ejemplo, el Impuesto de Salida de Divisas contemplado en el artículo 155 de la Ley para la Equidad Tributaria, por lo que a pesar de que no es posible para el SRI recaudar el impuesto a la renta a compañías como Amazon, ha podido cobrarle al consumidor.

En cuanto a la acción número 3 en cuestión de transparencia de las rentas, a pesar de no haber emitido una norma en concreto, se han dado muestras

sobre la intención de la emisión de una ley referente a la transparencia en los capitales que tengan en otros lugares.

En el caso de la acción número 6, pertinente a las medidas para evitar el abuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI), a pesar de no existir una norma, se sugiere que cada país construya su propio modelo de convenio basándose en las necesidades, y para iniciar este trabajo la OCDE posee un modelo de convenio donde se tocan los puntos del Plan BEPS. Si bien el Ecuador tenía ya estos convenios desde 1983, nuestra administración tributaria ha mostrado la actualización del modelo de convenio, esto es visible en convenios como con Uruguay que también se reflejarán las recomendaciones de la acción 14 en otros CDI como con Canadá, México, entre otros convenios actuales.

Por parte de la acción número 11, podríamos tomar en cuenta la unión al Foro Global para la transparencia e Intercambio de Información de la OCDE. La Ley Orgánica Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal ha implantado en muchos aspectos directrices de BEPS, en deducciones de los gastos en lo que incurre la compañía como ya lo habíamos visto antes, al igual que en materia de precios de transferencia y medidas internas implementadas respecto de la deducción de intereses y gastos financieros pagados en el exterior a partes relacionadas.

En retrospectiva a la administración del expresidente Rafael Correa, la cooperación dentro del plan BEPS nunca fue incentivada, ni discutida su posible participación en estos foros, lo cual pudo deberse a la tendencia política de la antigua cabeza del estado. A pesar de esto es indudable que se han implementado varias de las recomendaciones del Plan de acción BEPS en nuestro país a pesar de no ser parte de la OCDE ni de en esos momentos haber señalado su interés de colaboración al plan de acción BEPS.

La situación actual ha variado a raíz del mandato de Lenin Moreno, quien anuncio el pasado 19 de noviembre su interés en formar parte de la OCDE como una de las medidas para la búsqueda de la atracción de capitales e inversión extranjera entre otros aspectos. (EcuadorTv, 2018)

Ante las adecuaciones que la administración tributaria como los legisladores supieron introducir de una forma no tan sutil, hoy tenemos la oportunidad con este contexto de mantener una discusión mas abierta sobre las implicaciones de acoplarnos a las sugerencias que se plantean en el plan BEPS, lo que nos hace girar la mirada hacia la aplicación de la acción 12 y las posibles afectaciones a los contribuyentes.

2. CAPITULO II. Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Para los efectos de este análisis nos enfocaremos en la acción número 12, misma que hace referencia a “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”. Para el combate a estas prácticas se plantea el “diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas” implica un trabajo entre contribuyentes y administraciones en busca de una relación transparente que reduzca costos administrativos. Al igual que el “diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias” encaminado a las relaciones de intercambio de información entre administraciones tributarias. (OCDE, 2014)

La intención de esta acción, en general, es adecuar la normativa interna de las naciones para que los contribuyentes, declaren a la o las administraciones tributarias que le correspondan, su planificación fiscal agresiva, para esto es importante diferenciar entre qué es la planificación fiscal y que es la planificación fiscal agresiva donde la primera no es considerada perjudicial, a diferencia de la segunda que podría llegar a serlo.

Para la Fundación de Impuestos y Competitividad, la acción tiene 3 aspectos, para el Estado y las administraciones es el mejorar las prácticas respecto a la información que sea obligatoria de declarar para el contribuyente, observancia de los esquemas de planificación internacional sobre operaciones relevantes y, por último, mecanismos para el intercambio de información entre los Estados y sus administraciones tributarias. (Fundación de Impuestos y Competitividad, 2017, p. 258)

A partir de esto nos es posible afirmar que lo que busca esta acción es el intercambio y la transparencia de información entre los Estados, garantizando mecanismos seguros para la realización de estos procesos, para que de esta manera sea posible acabar con prácticas perniciosas al menos en lo que respecta de la planificación fiscal.

En las mesas de trabajo para las conclusiones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario en México en el 2015, al tratar el tema de la influencia de BEPS en la región se concluyó que los niveles de influencia dependen de cada país al igual que la importancia de tener en consideración los derechos de los contribuyentes. (ILADT, 2015, p. 2)

Dentro del modelo que establece la OCDE para la transparencia de la información otorga dos posibilidades respecto a quien será él obligado a declarar de información, la primera de ella para que el asesor o quien sirve al contribuyente sea el que declare o como segunda alternativa que sea directamente el contribuyente el que proporcione la información, con recomendaciones adicionales para que el contribuyente sea el declarante en el caso de que el promotor tenga alguna condición diferente o especial como el encontrarse en otro territorio. (OECD, 2015)

Sobre este punto en particular podemos resaltar los debates que existieron al rededor del artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que si bien

trataremos este punto con mayor profundidad más adelante, es importante destacar su aplicación, intencional o no, en concordación con las recomendaciones BEPS en el país.

Será decisión de los Estados en base a las necesidades que estos consideren la información que debe reportar, mas también se emiten recomendaciones sobre el momento idóneo para realizarlo, como es en el primer caso cuando el asesor o promotor le dé la planificación e información al contribuyente o en el segundo caso cuando este vaya a implementar. (OECD, 2015)

De la misma manera se puede considerar la posibilidad de realizar incentivos para que los contribuyentes realicen las declaraciones de la información solicitada, al igual que medidas para quien no cumpla la norma como la imposición de multas u otro tipo de penalidades que no sean de carácter monetario. (OECD, 2015)

La actual remisión tributaria contemplada en la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, Fortalecimiento de la Dolarización y Modernización de la Gestión Financiera busca entre otros aspectos la transparencia de los capitales, de la misma forma que nuestros vecinos Colombia y Perú han implementado mecanismo para la transparencia de los ingresos, especialmente aquellos que se encuentran en el exterior. En los siguientes meses podremos observar la eficacia de esta iniciativa que también se encontraría al menos conceptualmente a BEPS.

Independientemente del sistema usado, también otorga una guía sobre qué es lo que se debe declarar señalando:

- Identificar a los promotores y constituyentes usuarios de estos sistemas
- Cuáles son las recomendaciones detalladas de su planificación
- De existir, detallar con nombre los mecanismos a usarse

- Base legal para los beneficios que espera hacer uso
- Descripción del beneficio
- El porcentaje o cantidad del beneficio que se espera obtener
- Para el promotor la lista de sus clientes

(OECD, 2015)

Para Hoskin & Harcourt la experiencia canadiense en la implementación de las recomendaciones ha sido efectiva, forjando un sistema para la revelación y declaración de la información, en la que se incluiría lo relevante a los sellos o características que deben establecer los países para la identificación de las prácticas. En Canadá se ha implementado también control trasfronterizo para obtener control de filiales extranjeras y activos que puedan tener factores relevantes al momento de identificar las prácticas. (Hoskin & Harcourt, 2015, p., 19)

Claro que una de las recomendaciones más fuertes que se realizan es fortalecer los mecanismos de intercambios de información entre los países para tener la posibilidad de cotejar la información que le sea presentada a la administración de cualquiera de las dos partes, debemos tener en cuenta que será la transparencia uno de los pilares no únicamente de la acción 12, sino en general de todo el proyecto BEPS.

2.1 El intercambio de información y la transparencia fiscal

La transparencia fiscal, es considerada una nueva tendencia para las administraciones tributarias en fiscalidad internacional, para el Fondo Monetario Internacional (FMI), la transparencia constituye un elemento fundamental para una correcta formulación de gestión de riesgo fiscal. (Departamento de Finanzas Publicas y Estadísticas del Fondo Monetario Internacional, 2012, p. 8)

Y las razones de su importancia han sido explicadas a raíz de los hechos y problemáticas que surgen de la falta de transparencia, como lo destaca Mary Musilek: “La ausencia de una implementación universal de los estándares internacionales de transparencia, la inexistencia de un efectivo intercambio de información en materia tributaria, las existencias de obstáculos como el secreto bancario o las prácticas fiscales perjudiciales conlleva a un terreno de juego desnivelado”. (Musilek, 2012, p. 2)

Nuestro país no se ha quedado atrás con la implementación de mecanismos que les permitan agilizar el intercambio de información con mayor alcance. Una muestra de ellos podemos encontrarlo en Convenios para evitar la doble tributación con cláusulas de intercambio de información que mantiene el Ecuador con otras naciones.

Según la información proporcionada por el Servicio de Rentas Internas, SRI, el Ecuador cuenta con 18 convenios para evitar la doble imposición que siguiendo además las recomendaciones y modelos para la elaboración de CIDs de la OCDE se contemplan cláusulas que faciliten el intercambio de información de forma bilateral buscando evitar de esta manera la evasión y elusión fiscal con el uso de empresas fantasmas o de papel a nivel internacional. (SRI, 2018)

Un ejemplo de esto podemos encontrarlo en el Convenio con España realizado en 1991, en el que ya se trata sobre los mínimos y la forma en que se realizará el intercambio de información entre los países:

“Artículo 27 Intercambio De Información

1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar lo dispuesto en el presente

Convenio, y en el Derecho Interno de los Estados Contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida en que la imposición exigida por el derecho interno no fuera contraria al Convenio. El intercambio de información no estará limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por un Estado Contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de este Estado, y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a estos impuestos o de la resolución de los recursos en relación con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán estos informes para estos fines. Podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.” (Ratificación del Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio entre España y Ecuador, firmado en Quito el 20 de mayo de 1991)

Otra muestra sobre los estándares en transparencia de información que está aplicando nuestro país se refleja en la reciente adhesión al Foro Global del Transparencia que fue reportada por la Auditora E&Y, el cual está conformado por 140 países, que tienen por objetivo la transparencia en la información por medio de la implementación de sistemas políticas de transparencia e intercambio de información tributaria con la que se pretende erradicar la evasión fiscal. (E&Y Ecuador, 2017)

El Foro de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria busca, entre otros aspectos, erradicar los paraísos fiscales, mediante la cooperación de los países con el intercambio de información entre éstos. El Foro evalúa, entre otras cuestiones, las normas sobre la confidencialidad y protección de datos,

este proyecto, que también está bajo la responsabilidad de la OCDE, se enfoca en los países en vías de desarrollo para que estos puedan disfrutar de todas las ventajas que les ofrece el Foro. (OCDE, 2015)

Esta última parte requiere especial atención, para la administración como para el contribuyente, puesto que la falta de cumplimiento de los estándares mínimo para el correcto intercambio de información derivaría en que el Ecuador debe cumplir con la obligación de compartir y entregar la información solicitada por sus pares, pero quedaría en la incapacidad de recibir y solicitar la información de otros estados.

La transparencia y el intercambio de información es impulsado desde todos los sectores, la Unión Europea también ha realizado esfuerzos para que estas medidas detengan estos comportamientos, por lo que crearon el “Paquete de lucha contra la Elusión Fiscal” que se compone de medidas con carácter legislativo y no legislativo, a través de las cuales la Unión Europea busca reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas transnacionales. (Comisión Europea, 2015)

Con una postura muy similar a la ecuatoriana el ex ministro de economía español Román Escolano Cofan, anunció el 13 de marzo de este año el acuerdo al que habrían llegado entre los ministros miembros de la UE para la exigencia a los asesores fiscales, contables y abogados para que estos denuncien los esquemas de planificación fiscal que podrían ser agresivos y afectar a los Estados. (Comisión Europea, 2016)

Estos actos realizados por el Ecuador demuestran un paso hacia una mayor cooperación internacional, y según lo mencionado al inicio de este trabajo una

posible adhesión al Plan BEPS, a pesar de que es posible su implementación, como lo ha venido haciendo, el problema recae en la falta de asesoramiento como es el caso de nuestro vecino Colombia, ni el análisis del impacto que se refleja en los informes con la recopilación de los países. (Unión Europea, 2018)

En tal virtud, y a partir de las declaraciones realizadas por la OCDE en sus informes, otros países al igual que nosotros, estarían empezando a alinearse, ya que el objetivo común sería que “las administraciones tributarias tengan a su disposición información adecuada acerca de las funciones relevantes realizadas por otros miembros del grupo multinacional en materia de servicios intragrupo y otras transacciones.” (OCDE, 2014).

2.2 El secreto fiscal

Al tratar temas de Transparencia y en la obligación de declarar información, en el contexto mundial es preciso examinar la protección del secreto fiscal, para Horacio Díaz el secreto fiscal es personalísimo de una persona que por la protección de leyes de carácter mercantil se hace extensiva a personas jurídicas. (Díaz, 2000, p. 10)

Si observamos en la legislación Internacional en materia de derechos humanos en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales podemos encontrar la protección la información para evitar injerencias:

Art 12. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su

reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.

Dentro de la Constitución del Ecuador el derecho a la intimidad tanto personal como familiar es reconocido en el artículo 66, en su numeral 20. El reconocimiento de este derecho para Susana Navarrine, el bien jurídico en el derecho a la intimidad será la reserva que es el mismo que en el caso del secreto fiscal ya que “se perturba la intimidad del contribuyente si los datos o informes dados por el Fisco se divulgan a terceros” (Navarrine, 2001, p, 6)

Para otros autores el secreto fiscal o tributario constituye una excepción el principio de publicidad y transparencia. Con la finalidad de evitar el uso indebido de la información, para que esa no sea revelada a terceros y además para que el uso de la información por parte de la administración tributaria responda a fines netamente tributarios. (Calderón, 2000, pp. 35-36)

Calderón también señala que, para la doctrina española, portuguesa, alemana y norteamericana, invocan al derecho a la intimidad a nivel personal y económico como fundamento para la existencia del secreto fiscal para la protección de la intimidad del contribuyente. (Calderón, 2009, p. 3)

Es así como a pesar de que la normativa del Ecuador no se encuentra plasmado explícitamente el secreto fiscal, mediante una interpretación extensiva que podría ser realizada por la Corte Constitucional teniendo en cuenta a la intimidad como el núcleo de esto, puede reconocerse este derecho para la protección de la información del contribuyente y la limitación del uso de su información

La necesidad del reconocimiento es clara, el Ecuador ha legislado ya sobre la información que debe ser revelada por los contribuyentes en seguimiento de la línea de la acción número 12 de BEPS, dentro de la información obligatoria a declarar en la LRTI:

“Art. 101.- Responsabilidad por la declaración. - [...] Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria. La información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva, no estarán sujetas a la reserva establecida en este artículo. Tampoco tendrá el carácter de reservado la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas, así como las actas de determinación y liquidaciones de pago por diferencias en la declaración o resoluciones de aplicación de diferencias, efectuadas por la Administración Tributaria con el señalamiento del estado en que se encuentren.” (Ley Orgánica de Regimen Tributario Interno, 2004)

En tal virtud, para comprender como la normativa puede afectar a los derechos de contribuyentes debemos iniciar por comprender a que se refiere el secreto fiscal y si éste lo rompe. Para Juan Manuel Calderón el secreto fiscal constituye: “una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma” (Calderón, 2009, p. 171).

Guillermo Torres, en su escrito Secreto Fiscal y los datos personales, citando a Luna Pla y Ríos Granados como un alcance de lo que es y quienes consideran que “el secreto fiscal comprende dos tipos de información: datos personales y datos contables o de relevancia tributaria de los contribuyentes; esta diferencia estriba en los tipos de secretos protegidos, que corresponden a dos tipos de intereses y bienes jurídicos diferenciados: la vida privada y la seguridad jurídica de las negociaciones” (Torres, 2016, p. 5)

En el Ecuador y mediante circular del SRI número NAC-DGECCGC17-00000004 se reconocen derechos a los contribuyentes ya los sujetos pasivos, entre los que constan:

“1. Se consideran derechos de trato y de confidencialidad, los siguientes:

a). [...]

b) Derecho a que las declaraciones, información, datos, informes y antecedentes tributarios, en los términos y con las excepciones previstas en ley, sean tratados como reservados.” (SRI,2017, p.1)

El Estado ecuatoriano a través del Servicio de Rentas Internas, reconoce como obligación guardar la información del contribuyente y procurar el buen uso de ésta, pero también se debe considerar el tipo de información que va a manejar, si en este caso la administración tributaria accede a la planificación fiscal agresiva de los grandes contribuyentes. Es lógico cuestionarse cuál será el uso y tratamiento que se le dará a esta información.

Es clara la falta de congruencia entre lo establecido por el Código Tributario y la circular del Servicio de Rentas Internas que a pesar de que se reconoce el derecho que la información del contribuyente debe ser reservada, en la norma se indica que precisamente no toda la información tendría este carácter, lo cual podría derivar en que cualquier ciudadano sin explicación, solicite tener acceso a la misma, sin asegurar los fines para lo que este será usado.

Lo expuesto en este capítulo no tendría mayor relevancia si no existiera afectaciones a personas, sean estas naturales o jurídicas, es por esto que es trascendental evaluar si las acciones ya tomadas como futuras pueden implicar limitaciones o inclusive violaciones los derechos de las personas, puntualmente frente al derecho de libertad de empresa.

3. CAPITULO III. DERECHO A LA LIBERTAD DE EMPRESA

3.1 Contexto constitucional del derecho a la libertad de empresa

Como parte de la historia del desarrollo económico de los estados, sus funciones en esta materia se habrían delimitado desde la primera guerra mundial, en su capacidad de intervención, su relación de alianzas público-privadas, con el que se pretendía desarrollar y dinamizar, como ahora, los recursos y la economía del Estado, los cuales irían acompañados de una seria de leyes que delimitan la actividad económica y como este se relacionará con los ciudadanos. (Veintimilla, 2015, p. 132)

Ecuador no es una excepción al momento de buscar un sistema que se acople al país, para el año 1998 nuestros asambleístas constituyentes habían decidido que nuestro modelo económico sería la economía social de mercado, lo que implica que el mercado sea el que se regula y además quien proveerá los recursos, amparados en una base legal de carácter social que se asegurara de que esto suceda de la forma correcta, por lo que existiría una menor intervención por parte del Estado. (Alarcón, 2017, p. 103)

El modelo económico no duraría mucho ya que 10 años después en el 2008, con una nueva asamblea constituyente, de discutiría nuestro modelo económico, pasando a ser una economía popular y solidaria en el artículo 283 de la CRE:

“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.”

Es así como pasamos de una economía de libre mercado que ha sido definida como “un conjunto de instituciones económicas que permiten a los individuos una mayor libertad económica y siendo la libertad económica una parte de la libertad definida en términos más amplios, tenemos que la economía libre es una meta en sí misma.” (Donoso. 1983) a una economía de enfoque social que delimitado por el mismo gobierno como: “En Ecuador, la EPS (Economía Popular y Solidaria) es un subsistema económico en construcción que coexiste con las economías pública y privada para conformar un único modelo económico social y solidario. Se reconoce así los numerosos emprendimientos económicos populares, y se apuesta por su inclusión en economías solidarias como alternativa al modelo capitalista que los ha excluido.” (Mideros, 2015)

Después de 10 años en los que el Estado había dado libertad a las empresas como a los consumidores a una “autorregulación” pasaríamos una economía la cual sería enfocada en el control que el Estado tendría sobre ésta impulsando reformas y creación de normativa para lograr una equidad social con la correcta redistribución de la riqueza.

Uno de los puntos que habría de ser criticado en la nueva Constitución en el 2008 sería pasar de un reconocimiento al derecho a la libertad de empresa al haberlo ignorado, al igual que el haber retirado la posibilidad de participar a la empresa privada en actividades que ahora serían exclusivas para el sector público.

Tabla 1.

Comparación Constitución 1998-2008 sobre el sistema económico

Constitución 1998	Constitución 2008
<p>Art. 244.- Dentro del sistema de economía social de mercado al Estado le corresponderá:</p> <p>3. Promover el desarrollo de actividades y mercados competitivos. Impulsar la libre competencia y sancionar, conforme a la ley, las prácticas monopólicas y otras que la impidan y distorsionen.</p>	<p>Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:</p> <p>15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.</p>

Adaptado de la Constitución de la Republica del Ecuador de 1998 y 2008

A pesar de no estar contemplado este derecho de forma literal dentro de la Constitución del 2008, la Corte Constitucional Ecuatoriana dentro de la sentencia N.º 005-12-SIN-CC se ha pronunciado al respecto a este derecho considerándolo como:

El artículo 66 numeral 15 de la Constitución de la República prevé como un derecho de libertad el de "... desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental"; es decir, un derecho fundamental que el Estado ecuatoriano brinda a las personas es la libertad de ejercer cualquier actividad lícita dentro de los límites y regulaciones que el propio ordenamiento jurídico impone; de ahí que el límite para ejercer dicha libertad se encuentra dentro de la propia Constitución cuando establece en el artículo 83 numeral primero que: "Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley: 1. Acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente". (Corte Constitucional del Ecuador, 2012)

Como se había mencionado antes la Constitución del 2008 traería mayores restricciones en materias económicas que únicamente la falta de reconocimiento al derecho de libertad de empresa sino también excluyendo al sector privado en temas como la planificación.

Tabla 2.

Comparación Constitución 1998-2008 participación de la empresa privada

Constitución 1998	Constitución 2008
<p>Art. 244.- Dentro del sistema de economía social de mercado al Estado le corresponderá:</p> <p>2. Formular, en forma descentralizada y participativa, planes y programas obligatorios para la inversión pública y referenciales para la privada.</p>	<p>Art. 275.- El régimen de desarrollo es el conjunto organizado, sostenible y dinámico de los sistemas económicos, políticos, socioculturales y ambientales, que garantizan la realización del buen vivir, del <i>sumak kawsay</i>. El Estado planificará el desarrollo del país para garantizar el ejercicio de los derechos, la consecución de los objetivos del régimen de desarrollo y los principios consagrados en la Constitución. La planificación propiciará la equidad social y territorial, promoverá la concertación, y será participativa, descentralizada, desconcentrada y transparente.</p> <p>El buen vivir requerirá que las personas, comunidades, pueblos y nacionalidades gocen efectivamente de sus derechos, y ejerzan responsabilidades en el marco de la interculturalidad, del respeto a sus diversidades, y de la convivencia armónica con la naturaleza.</p>

Adaptado de la Constitución de la Republica del Ecuador de 1998 y 2008

De esta manera es como en la constituyente se empezarían a tomar decisiones que excluirían de la participación a la empresa privada, como se demuestra en el cuadro anterior el Estado dejaría de contar con la opinión y participación de la empresa privada para aspectos como la planificación de las actividades del Estado.

Tabla 3.

Comparación Constitución 1998-2008 participación de la empresa en los servicios públicos

Constitución 1998	Constitución 2008
<p>Art. 249.- Será responsabilidad del Estado la provisión de servicios públicos de agua potable y de riego, saneamiento, fuerza eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, facilidades portuarias y otros de naturaleza similar. Podrá prestarlos directamente o por delegación a empresas mixtas o privadas, mediante concesión, asociación, capitalización, traspaso de la propiedad accionaria o cualquier otra forma contractual, de acuerdo con la ley. Las condiciones contractuales acordadas no podrán modificarse unilateralmente por leyes u otras disposiciones.</p> <p>El Estado garantizará que los servicios públicos, prestados bajo su control y regulación, respondan a principios de eficiencia, responsabilidad, universalidad, accesibilidad, continuidad y calidad; y velará para que sus precios o tarifas sean equitativos.</p>	<p>Art. 314.- El Estado será responsable de la provisión de los servicios públicos de agua potable y de riego, saneamiento, energía eléctrica, telecomunicaciones, vialidad, infraestructuras portuarias y aeroportuarias, y los demás que determine la ley.</p> <p>El Estado garantizará que los servicios públicos y su provisión respondan a los principios de obligatoriedad, generalidad, uniformidad, eficiencia, responsabilidad, universalidad, accesibilidad, regularidad, continuidad y calidad. El Estado dispondrá que los precios y tarifas de los servicios públicos sean equitativos, y establecerá su control y regulación.</p>

Adaptado de la Constitución de la República del Ecuador de 1998 y 2008

La empresa privada también se vería limitada en la posibilidad de otorgar mediante una asociación servicios públicos, viéndose imposibilitados de intervenir en la prestación de estos servicios, aunque después se vería la necesidad del impulso de la empresa privada y se verían en la necesidad de generar iniciativas como las alianzas público-privadas.

En los últimos 20 años el Ecuador ha tenido 2 sistemas económicos de abismales diferencias entre ellos. Si bien no es posible evaluar con seguridad el sistema económico de 1998 por los golpes a la economía como fue el paso

del sucre al dólar y el atravesar el feriado bancario, tampoco sería posible juzgar el actual sistema augurando su éxito, cuando ha tenido de las bonanzas petroleras más grandes en la historia del país. Lo que está claro, es la imposibilidad de excluir a un actor dinámico en una economía como es la empresa privada de ella.

3.2 Concepto del derecho de libertad de empresa

Julio César Trujillo al hablar de los modelos económicos e instituciones políticas hace mención del derecho a libertad de empresa, destacando la importancia de la voluntad del hombre, al ser aquello que hace que este se obligue. Al hablar de este derecho Trujillo lo señala como “el derecho a emprender o iniciar la organización de los factores de la producción y/o intercambio de bienes y servicios y también derecho de la organización para tomar decisiones con autonomía de agentes extraños a ella”. (Trujillo, 1995, p. 130)

En el año 1995 en nuestro país ya se mantenían discusiones con respecto a la importancia de la libertad de empresa. Julio Cesar Trujillo inicia indicando que este derecho no se sustenta dentro de la libertad de asociación, si no siendo el resultado de la evolución de los derechos de propiedad más la libertad de industria, trabajo y comercio. (Trujillo,1994, p. 108). Por otro lado, Santiago Andrade Ubidia lo considera en conjunto con la economía y la democracia uno de los pilares modernos del Estado. (Andrade, 1995, p.139)

Antonio Cidoncha, considera a la libertad de empresa un derecho subjetivo, al depender de la voluntad y dependerá de la persona el ejercerlo o no. Al igual que él, Trujillo, ve a la libertad de empresa como heredera de los derechos de libertad de comercio e industria. (Cidoncha, 2006, p. 177)

Es necesario además comprender el rol de la empresa en la sociedad actual mediante la generación de empleo y capital. Como muestra de esto, Julio Bonilla al explicar sobre las empresas indica:

“En la medida en que la empresa es el centro del desarrollo socioeconómico, ella se convierte en un crisol en el cual las fuerzas en conflicto, internas o externas a ella se encuentran, se amalgamas, se unen o se desintegran. La empresa no puede concurrir únicamente a la satisfacción de las necesidades legítimas del individuo; ella es actora y partícipe en las satisfacciones colectivas; es generadora de conflictos socioeconómicos en los cuales los intereses particulares chocan con los sociales o colectivos.” (Bonilla, 1998, p. 106)

Mientras que para el Centro Documentación de Estudios y Oposiciones, CEDE, el concepto de empresa en la actualidad se refiere únicamente como un “sistema en el que se coordinan factores de producción, financiación y marketing para obtener sus fines” (CEDE, 2015). Este tendrá varias características de las que nos interesa resaltar “*Los distintos factores que integran la empresa se encuentran coordinados entre sí para alcanzar esos fines, dicha coordinación la realiza la administración o dirección de la empresa.*” (CEDE, 2015)

En el caso de los dos autores, podemos asegurar que, si bien las empresas tienen una finalidad económica acompañadas con un claro ánimo de lucro, no es menos cierto que necesitan de la voluntad, dirección, misma que dependerá de aquellas personas que se encuentre a cargo de su desarrollo.

Es aquí, donde el derecho de libertad que en palabras de Juan Parent “nos abre hacia el entorno, hacia los demás y crea la sociedad; todavía más, crea la comunidad de los hombres libres para amarse y tener la capacidad del discernimiento necesaria, para seguir en el desarrollo personal.”(Parent, 2000, p. 157) se une con el concepto de empresa para la protección precisamente

del libre albedrío que tendrá el ser humano en aspectos como la creación, dirección y organización de su empresa.

Mas sin duda el poder definir este derecho es mucho más complejo que el delimitar otros derechos que se han desarrollado por siglos. Dentro del análisis de este derecho realizado por la Corte Constitucional de Colombia, permitió por medio de su criterio comprender de mejor manera el alcance y el bien jurídico protegido por medio de la sentencia C-263/11:

“La libertad de empresa comprende la facultad de las personas de afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas para la producción e intercambio de bienes y servicios conforme a las pautas o modelos de organización típicas del mundo económico contemporáneo con vistas a la obtención de un beneficio o ganancia. Esta libertad comprende, entre otras garantías, (i) la libertad contractual, es decir, la capacidad de celebrar los acuerdos que sean necesarios para el desarrollo de la actividad económica; (ii) la libre iniciativa privada” (Corte Constitucional de Colombia, 2011)

Manuel Aragón, señala que este derecho “Es una libertad que se reconoce a los ciudadanos para acometer y desarrollar actividades económicas, sea cual sea la forma jurídica (individual o societaria) que se emplee y sea cual sea el modo patrimonial o laboral que se adopte” (Aragón, 2001, p. 386)

Victoria García, en su libro sobre la libertad de empresa, se cuestiona si este es un terrible derecho. El autor defiende el derecho considerando “La conexión entre el derecho de propiedad y la libertad de empresa, por una parte, y el libre desarrollo de la personalidad”, en especial resaltando como por medio del ejercicio de derechos como el de propiedad se refleja la decisión, dirección y organización de una empresa en base a sus deseos como parte de la personalidad. (García, 2008, p.112)

El derecho a la libertad de empresa constituye en la facultad, o la libertad, que va a tener la o las personas de ejercer actividades económicas por medio de una persona jurídica, dando origen a esta persona jurídica de forma individual o colectivamente en una sociedad. Adicionalmente, la potestad de realizarlo de la forma que lo consideren mejor para su dirección, organización y demás, mientras no se contraponga con el ejercicio de otros derechos y las actividades realizadas por la compañía sean lícitas.

Este derecho se constituye como parte de la nueva generación de derechos humanos los DESC, es decir Derechos Económicos, Sociales y Culturales. La libertad de empresa es parte del desarrollo económico personal al igual que el reflejo de los titulares de la compañía hacia la sociedad, los servicios que prestara y, en general, su organización y dirección. Lo que implica que será un nuevo deber de los Estados el garantizar el correcto ejercicio del derecho.

3.3 Derecho de libertad de empresa en relación con otros derechos

Este derecho también es posible tomarlo en cuenta desde la libertad de asociación mientras esta tenga fines lícitos, como esta en la Declaración Americana de Derechos Humanos, en la que se busca proteger la libertad de reunión y asociación en su artículo 22.

En general, podríamos entender este derecho y su núcleo esencial como la facultad de las personas de asociarse para el desarrollo de actividades económicas lícitas, con un agregado especial que será el que los asociados podrán desarrollar su personalidad por medio del ejercicio de este derecho, claro está que esto siempre deberá estar limitado a lo dispuesto por el Estado, mientras estas limitaciones también cumplan los requerimientos referentes a estándares internacionales como el que estén reflejados en una ley y que esta haya sido discutida u aprobada por el órgano legislativo.

Lo mencionado en el párrafo anterior es ratificado por el Relator Especial sobre los derechos a la libertad de reunión pacífica y de asociación de Naciones Unidas, quien, dentro de su exposición ante la Asamblea General, además de destacar la importancia de la libertad de asociación para alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible ODS16, menciona:

“Esas tendencias, junto con las medidas dirigidas a restringir o silenciar el ejercicio de los derechos a la libertad de reunión pacífica y de asociación, menoscaban el empoderamiento de las personas y sus derechos a expresarse y a participar en actividades —políticas, económicas, sociales, culturales, ambientales— colectivas que conforman el núcleo de todos los compromisos expresados en la Agenda.”(Asamblea General, 2018)

La finalidad de la existencia de una discusión previa es asegurarnos que estas medidas son “injustas”, es claro que nadie estaría en contra de fijar derechos laborales y requisitos mínimos para que de esta manera no existan abusos de parte de los empleadores a los trabajadores, al igual que los empleadores deben asegurarse de tener condiciones mínimas para poder contratar a su personal y hacer el ejercicio de su derecho en el desarrollo económico de su actividad.

Otro de los derechos que mantiene una gran relación con la libertad de empresa es la propiedad, contemplado en la constitución al igual que en instrumentos internacionales como la Convención Interamericana de Derechos Humanos en el artículo 21, al igual que el artículo 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, que permitiría inclusive reclamar las violaciones de este derecho cometidas por el Estado.

La importancia de este derecho es mencionada por Roberto Sanromán al tratar precisamente La importancia del derecho de propiedad en el desarrollo económico, donde señala:

“La propiedad privada debe ser protegida por el Estado con sus respectivos límites, ya que es un medio para el logro de los fines de la persona y con ello se busca un bienestar de la sociedad. El derecho de propiedad va íntimamente relacionado con el patrimonio y el desarrollo económico de un país y claro está con sus instituciones que la reglamentan y dirigen.” (Sanromán, 2014, p. 9)

Es un claro ejemplo de esto el caso de los hermanos Isaías en el Comité de Derechos Humanos de la ONU contra el Ecuador, por la incautación cuestionable de sus bienes. La corte determinaría violaciones a su derecho a la propiedad. (CODEHU, 2016, pág. 16) Existen también límites a este derecho como es la expropiación cuando la propiedad es de interés público, mas esta debe también cumplir con criterios básicos como lo ha establecido las Corte Interamericana de Derechos Humanos en el caso Salvador Chiriboga Vrs Ecuador:

“La Corte considera que a fin de que el Estado pueda satisfacer legítimamente un interés social y encontrar un justo equilibrio con el interés del particular, debe utilizar los medios proporcionales a fin de vulnerar en la menor medida el derecho a la propiedad de la persona objeto de la restricción.” (CIDH, 2008)

Para Inés Baldeón la interconexión de este derecho con otros se delimita en su mismo contenido esencial, “a través de del análisis de las distintas libertades que la integran, esto es: libertad para construir – crear- una empresa, libertad de escoger la actividad económica en la que se ha de incursionar, libertad de organización del empresario, libertad de dirección de la empresa y de la estructura de su capital humano, y la libertad de la actividad en el mercado, considerando que la libertad de empresa es fuente constitucional de la autonomía privada.” (Baldeón, 2015, p.55)

El núcleo esencial de este derecho estará presente en el reflejo de la personalidad de la persona o colectivos y como resultado de esta manifestación el impacto que genera dentro de la sociedad. El Derecho a la libertad de empresa efectivamente si garantizara el desarrollo personal o colectivo, manifestado en una personalidad jurídica, que le permita alcanzar objetivos diversos y de forma más amplia de la que podría realizarlo como una persona natural, es por esto por lo que este derecho se vincularía con otros para su ejercicio de la misma forma que sería regulado para que no se interponga en el ejercicio de otros derechos.

3.4 Límites del derecho a la libertad de empresa

La intervención del Estado dentro del mercado y la economía surge según Andrade Ubidia como un instrumento que debería ser temporal ya que su finalidad será la de corregir aquellas contradicciones y crisis del sistema económico liberal, corrigiendo las fallas que no son posibles de auto regularse. (Andrade, 1995, p. 151)

Al igual que en España, los límites del derecho de libertad de empresa estarán limitados por la misma Constitución del Ecuador. Christian Viera afirma que este posee una textura abierta “las libertades económicas viene delimitado por la función social de estos derechos, lo que supone límites y deberes de carácter positivo”, es así como se debe coordinar este derecho con la finalidad del Estado, en este caso con límite de la economía popular y solidaria. (Viera, 2010, p. 103)

Otras restricciones para el ejercicio de este derecho se contraponen con otros derechos igualmente reconocidos en nuestra Constitución. Los derechos de la naturaleza, y la protección y conservación de esta, será de una las limitaciones para la libertad de empresa. Adicionalmente, mediante la creación de normativa por parte del legislativo se colocan controles a la actividad empresarial, como requisitos mínimos para garantizar el respeto del otro

derecho como la realización de evaluaciones de impacto ambiental. (García, 2008, p.87)

Otra de las restricciones a las que se puede enfrentar este derecho es a la protección de otros derechos fundamentales y no discriminación, Oscar Súmar al hablar sobre este punto hace referencias a casos en la ciudad de Lima en que las discotecas negaban el ingreso a personas de color, y por como estas se veían, lo que provocó se les otorgue sanciones de las autoridades gubernamentales pertinentes. En general, el respeto tanto a los derechos fundamentales como los derechos del consumidor serán barreras para impedir el abuso en el ejercicio del derecho. (Súmar, 2006, p. 93)

En una posición distante Karla Martínez indica que la falta o nula injerencia por parte del Estado representa una garantía hacia los titulares de la compañía que se les permita el ejercicio del derecho a la libertad de empresa contando de esta manera la posibilidad de desarrollarse sin restricciones, evitando preferencias de parte del Estado hacia ciertos sectores. (Martínez,2015, p. 137)

Adicionalmente, la Comunidad Andina de Naciones (CAN) ha establecido también límites al ejercicio de este derecho, alguno de los instrumentos en los que se han establecido restricciones que se muestran en el anexo dos, que abarcan temáticas como la igualdad, protección en propiedad intelectual, competencia.

Todas las medidas adoptadas por la Comunidad Andina de Naciones, si bien constituyen limitaciones a la libertad de empresas, estas están diseñadas de forma concreta, permitiendo de esta manera según el caso la competencia en igual de condiciones, sea en acceso a oportunidad, como la protección de sus derechos intelectuales, conduciendo a un mejor desenvolvimiento de las actividades empresariales, protegiendo inclusive al consumidor.

Por último, al tratar los límites que podría tener este derecho Luis Sabogal hace una importante reflexión: “La libertad de empresa en la fijación de su contenido se encuentra sujeta a la imposición de unos límites; sin embargo, esos límites en ningún caso pueden llegar al extremo de anular el derecho, sino que por el contrario debe respetarse, en todo caso, el contenido mínimo de ese derecho.” (Sabogal, 2005, p.6)

Independientemente del tipo de límite al cual se enfrente ese derecho o de donde este provenga, es necesario la existencia de normas claras y precisas, con las que sea posible a las compañías realizar sus actividades en un marco de seguridad jurídica y conocimiento de los requisitos mínimos que deben cumplir para el normal desarrollo de sus actividades.

3.5 Relación del derecho a la libertad de empresa con BEPS

La relación existente entre la acción 12 de BEPS y el derecho de libertad de empresa se ve en la planificación fiscal, concepto discutido y en ocasiones criticado por su confusión con la planificación fiscal agresiva, es por esto que para iniciar se debe aclarar el concepto de planificación fiscal. Según Andersen ha sido definida como “la acción y efecto de analizar y anticipar las consecuencias fiscales de las diversas actividades o circunstancias que dan lugar al nacimiento de obligaciones tributarias, con el fin de organizar y adecuar dichas actividades del modo que resulto menos oneroso para un determinado sujeto pasivo. Puede realizarse tanto respecto de un determinado tributo u operación, como respecto de la globalidad de la carga tributaria de un determinado sujeto pasivo o grupo de sujetos, nacional o internacionalmente.” (Andersen, 1999, p. 120)

En todo caso, los primeros lineamientos sobre las problemáticas existentes con la planificación fiscal ya se habrían dado en 2008, dentro del “*Study into the Role of Tax Intermediaries*” de la OCDE, que destaca el rol que tienen los intermediarios y como pueden llegar a afectar el desarrollo de los sistemas

tributarios en los países, con el poder de influir en ellos en ocasiones de forma positiva y en otras de forma negativa con mecanismos de la planificación fiscal agresiva. (OCDE, 2008, p. 15)

Según Samuel Vergara Hernández del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile la planificación tributaria es “un proceso, constituido por actuaciones lícitas del contribuyente, sistémico y metódico, en virtud del cual se elige racionalmente la opción legal tributaria que genere el mayor ahorro impositivo o la mayor rentabilidad financiero fiscal.” (Vergara, 2016, p. 4)

En consecuencia, podemos asegurar que la planificación fiscal o tributaria buscará la reducción de la imposición en el año fiscal en curso mediante el uso de mecanismos lícitos como lo son el aprovechamiento de los recursos que posee la compañía como los económicos o humanos, el cumplimiento de obligaciones en el tiempo indicado para evitar multas, y en general las alternativas que, dentro del cumplimiento del marco legal, reduzca la carga del contribuyente.

Por otro lado, el informe final de la Comisión Europea C-(2012)-8806, sobre la planificación fiscal agresiva define como el mecanismo en el que toman ventaja de los tecnicismos existentes en la normativa de un sistema fiscal o de las inconsistencias entre dos o más sistemas fiscales con el objetivo de reducir el resultado del ejercicio fiscal. Tomando diferentes formas y consecuencias como dobles deducciones o doble no imposición. (Comisión Europea, 2012)

Sobre este punto García Novoa señala que es “aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario”. (García, 2012, p. 3). Es así como la planificación fiscal agresiva se ha vuelto en el ámbito internacional una de las prácticas indebidas, es considerada como elusión y un delito contra el fisco, por lo que se ha puesto en la mira para su combate dentro de BEPS, por el abuso de la norma tributaria.

Este tipo de prácticas no están siendo únicamente atacadas por considerarlas perjudiciales dentro de la acción número 12 de BEPS, vale la pena recalcar que dentro de la acción número 6, que busca el combate del abuso de convenios para evitar la doble imposición, es considerada esta como la principal culpable de que las compañías, en específico multinacionales apliquen medidas como el treaty shopping o el rule shopping.

Una de las problemáticas para su combate es que no todas las legislaciones cuentan con una definición sobre para lo que ellos es la planificación fiscal agresiva, uno de esos es el Ecuador. En otros países existen nociones de cuando hay una planificación fiscal agresiva o por el contrario cuales son los límites de la planificación fiscal como es posible observar dentro del anexo 3.

En la misma línea de Guillermo Narváez, que asegura que:

“Generalmente, la planeación fiscal cuidadosa y seriamente desarrollada respeta los lineamientos legales de los Estados en donde se aplica. La planeación fiscal no es burda; burdos son los actos ilegales desarrollados por ciertos sujetos pasivos que no les interesa aplicar la regulación fiscal de una o más jurisdicciones, sino evadir el pago de impuestos. Entendamos esta primera gran diferencia y repudiamos a aquellos que generan esas pseudo estrategias, así como a los que aceptan aplicarlas. Nuestro tema es sobre aquél que necesita aplicar el marco legal preestablecido con objeto de mejorar su nivel de utilidad a través de estrategias legales que, por tanto, no contrarían el esquema legal” (Narváez, 2014)

Es aquí donde podemos observar la relación entre el derecho de libertad de empresa y BEPS, en específico la acción 12, en el momento en que las compañías por decisión propia optan por realizar prácticas como la planificación fiscal, mas, la discusión recaerá en cuando el accionar de las empresas cruza la línea para que las acciones como las de BEPS deban ser implantadas por los países.

4. CONCLUSIONES

Durante el desarrollo de documento fue posible observar diferentes posiciones sobre las ventajas y desventajas del Plan BEPS, en particular sobre el caso del Ecuador, al igual que cuales han sido algunos de los resultados de la implantación de las medidas inspiradas del Plan BEPS, y por último una evaluación sobre el derecho a la libertad de empresa y una de las herramientas como es la planificación fiscal.

El Plan de Acción BEPS, constituye una nueva era para el derecho tributario, por más cuestionamiento que podamos realizar al respecto los países que forman parte empezaran, si no lo han hecho ya, a presionar a otros Estados para que se unan al mismo, más aún cuando los Estados que tienen más recursos ya son parte. El hecho de que exista una iniciativa que busca regular los estándares alrededor del globo representa ya la muestra de un panorama innovador.

De igual manera es evidente que el Ecuador ya ha realizado acciones, por lo que este cuestionamiento desembocaría en ¿Qué también están siendo ejecutados los lineamientos?, es a mi criterio al menos tratando puntualmente sobre la acción número 12, la falta de guía por parte de la OCDE o el desconocimiento del legislador ecuatoriano puede haber sido las razones por las que tenemos un ordenamiento en que no solo se obliga a la declaración de información sino que también la expone a la solicitud y uso de terceros, sin proteger al contribuyente.

El secreto fiscal debe ser reconocido como derecho del contribuyente, la falta de protección a la información y al uso que se le da a la misma vulnera el derecho del contribuyente a la intimidad, además, de vulnerar al derechos de libertad de empresa exponiendo la información que en casos podría ser delicada sobre beneficiarios, socios, o simplemente generando un competencia desleal, por lo que sin duda alguna tanto para el contribuyente nacional como

para la protección de la información que provenga como resultados de los procesos de intercambio de información con otros estados debe tenerse el cuidado debido de esta información.

El reconocimiento de derechos de los contribuyente garantizan que no se verá violentado el derecho a la libertad de empresa, si bien es entendible las motivaciones existentes para la transparencia y exigencia de revelación de la planificación fiscal, es de la misma importancia es saber diferenciar la planificación fiscal a la planificación fiscal agresiva, ya que como lo señalaba la Corte Suprema Argentina no va en contra de la ley que el contribuyente busque la manera de disminuir su nivel impositivo mientras las acciones sean lícitas.

Por lo expuesto, no es perjudicial el solicitar se entregue la documentación, mas, para realizarlo deben existir mínimos a nivel de protección, uso y reserva de la información, para que esto no resulte en perjuicios, inclusive en violación del derecho de libertad de empresa.

Es en mi consideración importante por último comprender que no todos los contribuyentes son evasores o realizan elusiones fiscales, los mecanismos de transparencia tampoco serán de utilidad si la administración tributaria usara la información como una cacería de brujas a todos los contribuyentes para la obtención de los recursos, sino teniendo un objetivo como es el de evitar prácticas perniciosas de aquellos contribuyentes que si representan un perjuicio para la recaudación y afectan al contribuyente de buena fe.

Para iniciar este proceso es importante la reconciliación entre el Estado y la empresa privada, esto solo será posible, permitiendo su desarrollo con el establecimiento de parámetros claros en derechos, obligaciones y limitaciones. De esta forma la empresa privada podrá dejar de estar supeditada al rol del Estado contribuyendo de mejor manera al desarrollo.

REFERENCIAS

- Alarcón, A. (2017). Origen y características del modelo de la economía social de mercado. Tunja, Colombia: Principia IURIS
- Andrade Ubidia, S. (1995). El principio de la libertad de empresa y su reconocimiento en la constitución del Estado . En Homenaje de la Facultad de Jurisprudencia a Julio Tobar Donoso en el centenario de su nacimiento. Quito: Pontificia Universidad Católica del Ecuador .
- Aragón, M. (2001) Constitución y modelo económico. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia
- Asamblea General. (2018). Informe del Relator Especial sobre los derechos a la libertad de reunión pacífica y de asociación. New York, USA. ONU. Recuperado el 10 de octubre del 2018 de <https://www.refworld.org/es/pdfid/5c6c3b634.pdf>
- Asamblea General de Naciones Unidas (1948) Declaración Universal de los Derechos del Hombre, Paris, Francia.
- Asamblea General de Naciones Unidas (1966) Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y el Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales. New York, Estados Unidos.
- Baldeón, I. (2015). La libertad de empresa y el derecho de la competencia en el marco de la contratación pública del Ecuador. Quito: Grupo Empresarial CEAS
- Bonilla, J. (1998) La empresa y el empresario. Bogotá, Colombia: Revista de Derecho Privado
- Calderón, J. (2000) Intercambio de Información y Frade Fiscal Internacional. Madrid, España: Centro de Estudios Financieros
- Calderón, J. M. (2009). El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Coruña, España: Netbiblio.
- Carbajo, D. (2015) El Plan de Acción de la Iniciativa BEPS. Una iniciativa empresarial. Logroño, España: Universidad La Rioja.

- Carbajo, D., & Porporatto, P. (2014). El Proyecto BEPS desde la perspectiva de América Latina y El Caribe. España: Boletín Foro Fiscal Iberoamericano.
- Comité de Derechos Humanos de Naciones Unidas (2016) Caso CCPR/C/116/D/2244/2013. Recuperado el 19 de julio del 2018 de <https://www.planv.com.ec/sites/default/files/ccpr-c-116-d-2244-2013.pdf>
- Corte Interamericana de Derechos Humanos (2008) Caso Salvador Chiriboga vs. Ecuador. Recuperado el 19 de julio del 2018 de http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_179_esp.pdf
- Cidoncha, A. (2006). La Libertad de Empresa. Navarra: Thomson Civitas .
- CEDE. (2015). Evolución de los conceptos de empresa y empresario. Funciones y objetivos de la empresa. Clases de empresa. La empresa como sistema en interrelación con su entorno. Los subsistemas de la empresa. Madrid, España. Recuperado el 3 de octubre del 2018 de https://www.serina.es/empresas/cede_muestra/202/TEMA%20MUESTRA.pdf
- Constitución de la República del Ecuador (2015) Quito, CEP.
- Constituyente, A. (1998). Constitución de la República del Ecuador . Quito: Registro Oficial .
- Corte Constitucional República de Colombia. (2011) Sentencia C-263/11. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional República de Colombia. Recuperado el 6 de marzo del 2018 de: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-263-11.htm>
- Corte Constitucional del Ecuador. (2012) Sentencia N.º 005-12-SIN-CC, 0017-10-IN. Quito, Ecuador. Recuperado el 6 de marzo del 2018 de: <http://www.silec.com.ec/bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/LexisFinder/ImageVisualizer/ImageVisualizer.aspx?id=8D0639A43D970B58B184CC1C68DD77BE9FC7D793&type=RO>
- Código Tributario (2018) Quito, Ecuador: CEP
- Díaz, H. (2000), Derecho a la intimidad de las personas jurídicas. Buenos Aires, Argentina: Doctrina Tributaria.

- Donoso, A. (1983). Fundamentos de una Economía Libre. Santiago de Chile, Chile: Instituto para una Sociedad Libre. Recuperado el 3 de octubre del 2018 de: https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160303/asocfile/20160303183421/rev09_donoso.pdf
- Ecuador, E. (2017). TAX ALERT - Ecuador se convirtió en el miembro 140 del Foro sobre la Transparencia y el Intercambio de Información de la OCDE. Quito: EY Ecuador. Recuperado el 10 de septiembre del 2018 de: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-alert-ecuador-foro-transparencia-intercambio-informacion-ocde/\\$FILE/ey-tax-alert-ecuador-foro-transparencia-intercambio-informacion-ocde.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-alert-ecuador-foro-transparencia-intercambio-informacion-ocde/$FILE/ey-tax-alert-ecuador-foro-transparencia-intercambio-informacion-ocde.pdf)
- EcuadorTV. (2018). Ecuador aspira a ser parte de la OCDE. Quito. Recuperado el 20 de noviembre del 2018 de <https://www.ecuadortv.ec/noticias/actualidad/ecuador-ocde>
- Europea, C. d. (2016). Intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. Bruselas: Unión Europea. Recuperado el 10 de septiembre del 2018 de: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-25-ES-F1-1.PDF>
- Europea, C. d. (2012). Recomendaciones de la Comisión del 6.12.2012 C(2012)8806 sobre la planificación fiscal agresiva. Bruselas: Unión Europea. Recuperado el 10 de septiembre del 2018 de: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf
- Europea, U. (2018). Los ministros llegaron a un acuerdo sobre los requisitos de transparencia para los intermediarios fiscales. Obtenido de Unión Europea. Recuperado el 13 de marzo del 2018 de: <https://es-ue.org/ecofin-9/>
- Flores, V. (1994). El ingreso de México a la OCDE. México DF, México. Revista de Comercio Exterior Banmex.

- Fundación Impuestos y Competitividad (Eds),(2017). Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada. Madrid, España: Fundación Impuestos y Competitividad.
- García, C. (2015). Nueva Fiscalidad: *Base erosion and profit shifting* (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos. Madrid, España: Dykinson
- García, C, (2017). Desafíos y primeros avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica. Panamá, Panamá: Revista de Administración Tributaria CIAT N° 42.
- García, J. (2008) La Libertad de Empresa: ¿Un Terrible Derecho?. Madrid, España. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales
- García, I. (2004). Prohibiciones ambientales y Libertad De Empresa. Valladolid. España. Universidad de Valladolid
- Hoskin, O. & Harcourt, LLP. (2015) **International Tax Reform** 2015-BEPS Final Reports. Canadá: Mondaq
- ILADT (Eds) (2015) Resoluciones en las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, TEMA I: Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria. ¿Influencia de BEPS en Latinoamérica? México DF, México: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
- Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014) Quito, Ecuador: CEP
- Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno (2018) Quito, Ecuador: CEP
- Lugo, C., Huerta, C., & Yfarraguerri, L. (2014). La Globalización Económica y su Impacto en el Mercado Laboral en México. México DF. México; *International Journal of Good Conscience*.
- Martínez, K. (2015) Límites al ejercicio de la libertad de empresa. Alicante, España. Universidad de Alicante.
- Mideros, A. (2015). Economía Solidaria: crecer distribuyendo para erradicar pobreza. Quito, Ecuador: Chakana. Recuperado el 13 de marzo del 2018 de: <https://issuu.com/publisenplades/docs/chakana8>
- Morales, F. (1999). Globalización, Conceptos, características y contradicciones. Reflexiones 78. Logroño, España: Universidad La Rioja.

- Musilek, M. (2012). Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información en Materia Tributaria: evaluación del primer mandato e inicio del segundo. Madrid, España: Institutos de Estudios Fiscales
- Narváez, G. (2014). BEPS, La planeación fiscal es legal. Ciudad de México, México. Comisión Fiscal Internacional del Colegio de Contadores Públicos de México. Recuperado el 19 de mayo del 2018 de: <https://www.ccpm.org.mx/avisos/PAF%20597%202da%20agosto%20BEPs.pdf>
- Navarrine S. (2001) El Secreto Fiscal, Régimen en el procedimiento Tributario Nacional Ley 11.683. Buenos Aires, Argentina: La Ley
- OCDE. (2008). Study into the Role of Tax Intermediaries. Bruselas, Belgica: OECDpublishing. Recuperado el 19 de mayo del 2018 de: <http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>
- OCDE. (2014). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Bruselas, Belgica: OECDpublishing.
- OCDE. (2014). El proyecto BEPS y los países en desarrollo; de las consultas a la participación. Bruselas, Belgica: OECDpublishing. Recuperado el 19 de mayo del 2018 de: <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf>
- OCDE. (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Informes Finales 2015. Bruselas, Belgica: OECDpublishing. Recuperado el 19 de mayo del 2018 de: <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>
- OCDE. (2015). *OECD Better Policies for Better Lives*. Obtenido de OECD Better Policies For Better Lives. Recuperado el 19 de mayo del 2018 de: [http://www.oecd.org/newsroom/el-foro-global-sobre-transparencia-fiscal-impulsa-la-cooperacion-internacional-contra-la-evasion-de-](http://www.oecd.org/newsroom/el-foro-global-sobre-transparencia-fiscal-impulsa-la-cooperacion-internacional-contra-la-evasion-de)
- OCDE. (2017). *OECD Better Policies for Better Lives*. Obtenido de OECD *Better Policies For Better Lives*. Recuperado el 19 de mayo del 2018 de: <http://www.oecd.org/tax/transparency/el-foro-global-lanza-el-programa-de-induccion-sobre-transparencia-tributaria-e-intercambio-de-informacion-para-ecuador.htm>

- OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, Paris, Francia. Recuperado el 19 de mayo del 2018 de: www.oecd.org/tax/exchangeofinformation/modelmandatorydisclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangementsandopaque-offshorestructures.pdf
- Parent, M. (2000) *La Libertad: Condición de los Derechos Humanos*. Toluca, México. Centro de Estudios para la Universidad-UAEM
- Patón, G. (2017) *Claves de Fiscalidad Internacional en América Latina: Entre las recetas BEPS y el pragmatismo en la lucha contra la evasión fiscal*. México DF, México. *Revista de la Facultad de Derecho de México: Tomo LXVII, Número 269*
- Picciotto, S. (2014) *Informe sobre Erosión de la Base Tributaria y Deslocalización De Beneficios (BEPS) Implicancias para los países en vía de desarrollo*. Lancaster, Reino Unido: Tax Justice Network
- Ramos, J. (2015) *El Proyecto BEPS de la OCDE y el Mito del Fin de la Planificación Fiscal Internacional: Un Enfoque Crítico a Propósito de los Final Reports 2015*. Lima, Perú: *Revista de Derecho y Sociedad No. 45*
- SRI. (1991) *Ratificación del Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio entre España y Ecuador, firmado en Quito el 20 de mayo de 1991*
- Reglamento a Ley de Incentivos Producción Prevención Fraude Fiscal (2015)* Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones
- Sabogal, L. (2005). *Nociones generales de la libertad de empresa en Colombia*. Bogota, Colombia: *Revista Mercatoria*.
- Schnake, A. (2011). *Globalización económica: desafío al proceso de integración europeo*. Santiago de Chile, Chile: *Revista Encicijada Americana*.
- Servicio de Rentas Internas. (2018). *Listado de países con los que el Ecuador tiene acuerdos para evitar la doble imposición*. Recuperado el 17 de agosto del 2018 de: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/fiscalidad-internacional2>

- Súmar, A. (2006) Derecho Empresarial y Constitucional: Límites Constitucionales a la Libertad de Empresa y a su Regulación. Lima, Perú. Revista de Derecho Themis.
- Sanromán, R. (2014) La importancia del derecho de propiedad en el desarrollo económico. Sucre, Bolivia. ECORFAN
- SRI. (2017). Circular No. NAC-DGECCGC17-00000004 Derechos de los Contribuyentes. Quito: Registro Oficial .
- Teijeiro, G. (2015) El Proyecto BEPS: Origen, gestación, estado actual e impacto en los ordenamientos tributarios de América Latina. Buenos Aires, Argentina:
- Torres, G. (2016). El secreto Fiscal y los datos personales de contribuyentes incumplidos; ¿información de interés público? México: S/E
- Trujillo, J. C. (1995). Modelos Economicos e Instituciones Politicas. In Homenaje de la Facultad de Jurisprudencia a Julio Tobar Donoso en el centenario de su nacimiento. Quito: Pontificie Universidad Catolica del Ecuador
- Trujillo, J. (1994). Teoría del Estado en el Ecuador, estudio de derecho constitucional. Quito: Corporación Editora Nacional.
- Vergara, S. (2016) Elementos jurídicos para la planificación tributaria. Santiago de Chile, Chile. Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.
- Viera, C. (2010). La Libertad de empresa y algunos límites desde la perspectiva del Estado Social. Bilbao, España: Universidad de Deusto.
- Veintimilla Saldaña, J. (2015). La Constitución Económica del Ecuador. Quito, Ecuador: Iuris dicitlo
- IX Conferencia Internacional Americana (1948) Declaración Americana de Derechos Humanos. Colombia

ANEXOS

ANEXO 1

Acción del Plan BEPS	Norma	Texto
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros	Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal	<p>Art. 18.- [...] Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, participes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por consiguiente, la sociedad deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre el monto de la operación.</p> <p>Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada dentro de los plazos previstos en el reglamento y constituirá crédito tributario para la sociedad en su declaración del impuesto a la renta.</p>
5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la	Reglamento a Ley de Incentivos Producción Prevención Fraude Fiscal	<p>Art. 3.- Agréguese a continuación del artículo 7 los siguientes artículos:</p> <p>"Art. (...). - Derechos representativos de capital. - Para efectos tributarios, se entenderán como derechos representativos de capital a los títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad, patrimonio o el que corresponda de acuerdo con la naturaleza de la sociedad, apreciables</p>

<p>transparencia y la sustancia</p>		<p>monetariamente, tales como acciones, participaciones, derechos fiduciarios, entre otros.</p> <p>Así también, se entenderá como titular o beneficiario del derecho representativo de capital descrito en el inciso anterior, a todo accionista, socio, partícipe, beneficiario o similar, según corresponda, sea de manera directa o indirecta.</p> <p>Para efectos tributarios, se entenderá como composición societaria a la participación directa o indirecta que los titulares de derechos representativos de capital tengan en el capital social o en aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad.</p> <p>Art. (...). -[...]</p> <p>Art. (...). - Beneficiario efectivo. - Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos.</p>
<p>7. Impedir la elusión artificiosa</p>	<p>Ley Orgánica De Régimen Tributario</p>	<p>Art. 4.1.- Residencia fiscal de personas naturales. - Serán considerados residentes fiscales del Ecuador, en referencia a un ejercicio fiscal, las</p>

del estatuto de EP	Interno	<p>personas naturales que se encuentren en alguna de las siguientes condiciones:</p> <p>a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;</p> <p>b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.</p> <p>En caso de que acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha</p>
--------------------	---------	---

		<p>permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal;</p> <p>c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta.</p> <p>Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período.</p> <p>De igual manera se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador;</p> <p>d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador.</p>
8, 9 y 10	Ley Orgánica De	Art. 10.- Deducciones. - En general, con el propósito de determinar la base

Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor	Régimen Tributario Interno	<p>imponible sujeta a este impuesto se deducirán los gastos e inversiones que se efectúen con el propósito de obtener, mantener y mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.</p> <p>[...]</p> <p>20. Las regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas serán deducibles de acuerdo con los límites que para cada tipo o en su conjunto se establezca en el reglamento para la aplicación de esta Ley</p>
---	----------------------------	---

ANEXO 2

Instrumento	Artículo	Comentario
Decisión 291	2. Los inversionistas extranjeros tendrán los mismos derechos y obligaciones a los que se sujetan los inversionistas nacionales, salvo lo dispuesto en las legislaciones de cada País Miembro.	Dispone la igualdad de condiciones y tratamientos indistintamente del país del que proviene.
Decisión 292	Artículo 9.- Las empresas multinacionales andinas y sus	Busca generar igualdad en la competencia al tratar

	<p>sucursales gozarán de un tratamiento no menos favorable que el establecido para las empresas nacionales, en materia de preferencias, para las adquisiciones de bienes o servicios del sector público.</p> <p>Artículo 10.- Los aportes destinados al capital de las Empresas Multinacionales Andinas y sus sucursales, circularán libremente dentro de la Subregión.</p>	<p>temas de contratación publica entre los participantes nacionales y extranjeros.</p> <p>Adicionalmente trata el movimiento de los capitales cuando las empresas se encuentran en los países parte de la CAN.</p>
<p>Decisión 351</p> <p>Decisión 486</p>	<p>Artículo 2.- Cada País Miembro concederá a los nacionales de otro país, una protección no menos favorable que la reconocida a sus propios nacionales en materia de Derecho de Autor y Derechos Conexos.</p> <p>Artículo 1.- Con respecto a la</p>	<p>Las dos decisiones buscan la unificación de estándares de protección en materia de propiedad intelectual, incluyendo la que sea producida como propiedad industrial.</p>

	<p>protección de la propiedad industrial, cada País Miembro concederá a los nacionales de los demás miembros de la Comunidad Andina, de la Organización Mundial del Comercio y del Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial, un trato no menos favorable que el que otorgue a sus propios nacionales (...)</p>	
Decisión 456	<p>Artículo 1.- Las normas previstas en la presente Decisión tienen por objeto prevenir o corregir los daños causados a una rama de la producción de los Países Miembros, que sean el resultado de distorsiones en la competencia generadas por prácticas de dumping en importaciones de productos originarios de Países Miembros de la Comunidad Andina.</p>	<p>La decisión busca corregir las distorsiones que exista en materia de competencia como aquella desleal o de existir un abuso en el control de poder de mercado.</p>

ANEXO 3

País	Argentina	Chile	Costa Rica	Perú
Documento fuente	Corte Suprema de la Nación Argentina Caso “Industrial Comercial Argentina”, sentencia 241:210 del 27-08-1958; Caso “Cafés Chocolates Águila y Productos Saint Hnos.”, sentencia 308:215 del 04.03.1986.	Norma Anti elusiva genérica 20780	Ley N° 9416 d “Ley para Mejorar la Lucha contra el Fraude Fiscal”	Decreto Legislativo N° 1249, del 27 de noviembre de 2016
Parte Relevante	“no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal”	“Artículo 100 bis- La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber	Artículo 81 bis.- Responsabilidad de terceros. Se sancionará con una multa de uno a tres	“Artículo 3.- De los sujetos obligados a informar 3.1. Son sujetos obligados a informar y, como tal, están obligados a proporcionar la información a

		<p>diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se</p>	<p>salarios base a quien: a) Asesore, aconseje o preste servicios para omitir total o parcialmente el pago de algún impuesto. b) Colabore en la alteración o en la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.</p>	<p>que se refiere el artículo 3 de la Ley N° 27693, Ley que crea la Unidad de Inteligencia Financiera – Perú e implementar el sistema de prevención de lavado de activos y del financiamiento del terrorismo, las personas naturales y jurídicas siguientes: (..) 29) Los abogados y contadores públicos colegiados, que de manera independiente o en sociedad, realizan o se disponen a realizar en nombre de un tercero o por cuenta de este, de manera habitual, las siguientes actividades: a. Compra y venta de bienes inmuebles. b. Administración del dinero, valores, cuentas del</p>
--	--	---	---	---

		determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales...”.		sistema financiero u otros activos. c. Organización de aportaciones para la creación, operación o administración de personas jurídicas. d. Creación, administración y/o reorganización de personas jurídicas u otras estructuras jurídicas. e. Compra y venta de acciones o participaciones sociales de personas jurídicas. La información que estos sujetos obligados proporcionan a la UIF-Perú se restringe a aquella que no se encuentra sujeta al secreto profesional
--	--	---	--	--

