



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS DESCRIPTIVO Y DIFERENCIAL DE LA PLANIFICACIÓN,
ELUSIÓN Y EVASIÓN TRIBUTARIA, EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA.

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

Profesora guía:

Ab. María Elena Sánchez Lima.

Autor:

Patricio Fernando Ortega Racines

Año

2014

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con el estudiante, 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.

María Elena Sánchez Lima.

Abogado.

C.I. 1712143450

DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

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

Patricio Fernando Ortega Racines.

Ci. 1708038037

AGRADECIMIENTOS

A mis padres que son mi faro en la tormenta.

A mi amada esposa, roca de nuestra familia.

A mis profesores de los que aprendí que el Derecho es luz en la oscuridad.

A mis amigos que me han enseñado la razón de la fe.

RESUMEN

Los Estados para el cumplimiento de sus fines requieren el cobro de tributos a las personas, que son contribuyentes de las arcas fiscales. Además, el tributo es una herramienta de política fiscal y social a través de la cual se implementa la visión específica de la sociedad por parte de un gobierno, como es la redistribución de la riqueza, las actividades económicas que se quieren desarrollar y cuáles restringir.

Para el contribuyente en cambio, los tributos representan un costo adicional a su proceso productivo, por lo que constituyen un elemento imprescindible en la toma de decisiones empresariales. Esto implica que los tributos que se aplican a una determinada actividad deben ser conocidos con anticipación para que puedan ser debidamente estimados por los agentes económicos. Por esta naturaleza los tributos únicamente pueden ser establecidos por ley.

Mientras el Estado busca mantener o incrementar la presión tributaria, los contribuyentes quieren optimizar su carga fiscal, con el fin de eliminar, reducir o diferir los tributos que se generan en su actividad. Para tal fin aplican la doctrinariamente llamada economía de opción, o, en otros casos consciente o inconscientemente pueden realizar elusión o evasión tributaria.

Debido a éste conflicto de intereses, y por la imposibilidad de normar todas las actividades económicas y jurídicas que puede hacer las personas, limitadas únicamente por lo que establece la ley, existen operaciones económicas cuyos efectos tributarios pueden ser interpretados de forma diferente por la Administración Tributaria y el contribuyente.

Este trabajo tiene como objetivo describir las figuras de planificación, elusión y evasión tributaria, a través de la determinación de las características y diferencias de estas tres formas jurídicas en el marco legal ecuatoriano, con el fin de que el contribuyente conozca sus limitaciones a la hora de aplicarlas,

aprovechando en su justo provecho la figura de la planificación, y evitando la elusión o la evasión tributaria, mismas que en el caso de elusión son legales y en el caso de evasión constituyen un delito tributario tipificado.

ABSTRACT

States to fulfill its purposes require the collection of taxes to people who are contributors to the treasury. In addition, the tribute is a tool fiscal and social policy through which the specific vision of the company is implemented by a government, such as the redistribution of wealth, economic activities are to develop and what to restrict.

For the taxpayer instead taxes represent an additional cost to the production process, thereby constituting an essential element in making business decisions. This implies that the taxes that apply to a particular activity must be known in advance so they can be properly estimated by the operators. For this legal nature, taxes can only be established by law.

While the state seeks to maintain or increase the tax burden, taxpayers want to optimize their tax burden, in order to eliminate, reduce or defer taxes generated in its activity. To this objective applied tax planning, in other cases consents or unconsciously make tax avoidance or evasion.

Because of this conflict of interest, and the inability to regulate all economic and legal activities that people can do, limited only by the provisions of the law, there are economic transactions whose tax effects can be interpreted differently by the tax authorities and the taxpayer.

This paper aims to describe the figures tax planning, avoidance and evasion taxes, through the determination of the characteristics and differences of these three legal forms in the Ecuadorian legal framework in order for the taxpayer to know your limitations when to apply, drawing in Fig fair profit tax planning, and preventing the avoidance or tax evasion, same as in the case of tax avoidance is legal and tax evasion constitute an indictable offense.

ÍNDICE

1. Capítulo I. Introducción.....	1
2. Capítulo II. Análisis doctrinario y jurídico sobre planificación, elusión y evasión tributaria.....	4
2.1 La planificación tributaria.....	6
2.1.1 Planificación Tributaria Explícita.....	7
2.1.2 Planificación Tributaria Implícita.....	16
2.2 Elusión Tributaria.....	28
2.2.1 Cláusula anti elusiva.....	32
2.2.2 Fraude de Ley Tributaria y Abuso de Derecho.....	42
2.2.3 Elusión Tributaria Internacional.....	60
2.2.3.1 Limitación de transacciones con paraísos fiscales.....	65
2.2.3.2 Mecanismos unilaterales para evitar doble tributación..	66
2.2.3.3 Convenios de doble tributación.....	67
2.2.3.4 Precios de transferencia.....	68
2.3 Evasión Tributaria.....	73
3 Conclusiones y recomendaciones.....	93
REFERENCIAS.....	97
ANEXOS.....	103

1 Capítulo I. Introducción.

Con excepción de ciertos países emergentes, el inicio del siglo XXI, en especial desde el 2008, ha sido complejo para la economía mundial, pues sumió a la Unión Europea, Estados Unidos y parte de Asia, en una profunda crisis económica la cual hasta el año 2013 no se logra superar, conforme a la información de varios organismos internacionales como el FMI, que en su “Informe sobre la estabilidad financiera mundial” (IMF, 2012) – GFSR – por sus siglas en inglés, destaca la fragilidad del sistema financiero y la debilidad económica mundial.

Por otra parte, las economías emergentes, así como otros estados considerados economías en desarrollo, han tenido suerte diversa. En general, en el mejor de los casos, únicamente han logrado mantener sus índices de crecimiento del PIB en porcentajes similares a los conseguidos hasta el final del siglo pasado, según la información estadística de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2012).

Sea como necesidad de cubrir las cuentas fiscales deficitarias, o como estrategia para aumentar el gasto público, la mayoría de países modificaron sus legislaciones con el fin de incrementar su recaudación fiscal. También, reconociendo la realidad de la economía global, cada vez más países suscriben convenios de doble tributación, intercambio de información y controles o limitaciones estrictas a actos jurídicos con jurisdicciones de menor imposición o paraísos fiscales. Estas medidas se toman para reducir e impedir la elusión y la evasión tributaria de los contribuyentes.

Para el cumplimiento de sus fines, los estados incluyen en la legislación general y en la tributaria en particular, beneficios para ciertas conductas de sus ciudadanos, cuyo fin es motivarlos a que tengan determinado comportamiento.

En la legislación tributaria, esos beneficios se expresan a través de normas que permiten, en caso de ser utilizadas por los individuos, beneficiarse con una menor carga impositiva o diferimiento de la misma.

Es ese sentido, Ecuador, en los últimos años ha realizado varias reformas tributarias. Asimismo ha suscrito diversos convenios de doble tributación y/o intercambio de información (Alemania, Chile y Bélgica, entre otros).

También, el país ha suscrito con la Comunidad Andina acuerdos multilaterales plasmados en las decisiones 40 y 578, cuyos objetivos fueron los expresados en párrafos anteriores.

Por otra parte, los montos de recaudación tributaria se incrementen en forma significativa, según información del Servicio de Rentas Internas (SRI, 2012).

La Constitución, como uno de sus principios en el régimen tributario tiene el de generalidad (Art. 300); también, por la aplicación del principio de reserva de ley los tributos “solo pueden ser establecidos, modificados o abolidos en virtud de una ley” (Cea, 2004, pág. 471).

Los dos principios citados, pueden entrar en conflicto con el hecho que en derecho privado “a nadie puede impedirse la acción que no esté prohibida por la ley” (Código Civil, Art. 8), con lo cual se hace imposible que el alcance de la norma tributaria regule todos los actos económicos de los particulares.

Esta situación provoca inevitablemente vacíos legales que pueden ser utilizados por el contribuyente para reducir o diferir su carga impositiva, sea utilizando planificación, elusión o incluso evadiendo la ley tributaria.

En Ecuador, no hay una normativa que diferencie claramente la planificación tributaria de la elusión; con respecto a la evasión, tanto en el Código Tributario (CT) como en la Ley del Régimen Tributario Interno (LRTI) existen normas

suficientes que permiten identificar las acciones y omisiones que constituyen evasión tributaria.

La planificación tributaria, también llamada por varios autores “economía de opción”, es un derecho que tiene el contribuyente, y es definido por el jurista Rodrigo Ugalde como “la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario” (Ugalde, 2007, pág. 53).

Este trabajo tiene como objetivo describir las figuras de planificación, elusión y evasión tributaria, a través de la determinación de las características y diferencias de estas tres formas jurídicas en el marco legal ecuatoriano, con el fin de que el contribuyente conozca sus limitaciones a la hora de aplicarlas, aprovechando en su justo provecho la figura de la planificación, y evitando la elusión o la evasión tributarias, mismas que en el caso de elusión son legales y en el caso de evasión constituyen un delito tributario tipificado.

2 Capítulo II. Análisis doctrinario y jurídico sobre planificación, elusión y evasión tributaria.

Para el análisis de estas tres figuras jurídicas, es importante definir las y diferenciarlas, con el fin de conceptualizar a cada una, con sus características, algunas de las cuales podrían ser comunes.

Se puede definir de forma general, a la planificación tributaria como la “...facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario” (Ugalde, 2007, pág. 53).

Sin embargo, existen otros autores que consideran la planificación tributaria como “las conductas que implican la abstención de realizar el hecho gravable (remoción del impuesto) y el ahorro impositivo obtenido a través de estrategias tributarias autorizadas por ley o derivadas de ésta”. (Cahn-Speyer, 2006, pág.15).

La elusión en cambio “...existe cuando se realizan hechos, actos o negocios con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose para ello en el texto de normas dictadas con otra finalidad, siempre que la actividad produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible eludido.” (Rodríguez, 2001, pág. 404).

Finalmente, la evasión tributaria “...consiste en una burla maliciosa e intencionada de la ley, con el propósito de liberarse en todo o en parte de la carga tributaria que legalmente se está obligado”. (Duma y Peña, A., citado por Ugalde, 2007, pág. 95).

Al ser la evasión un delito, el cual conforme el numeral 3 del Art. 76 de la Constitución, en concordancia con el Art. 2 del Código Penal, requiere de un

acto que se halle expresamente declarado como infracción por la Ley penal o tributaria, con una pena en ella establecida, es fácilmente reconocible y diferenciable de las otras dos figuras a analizarse; pues bastará con remitirse a lo establecido en la norma jurídica para determinar qué actos realizados por el contribuyente constituyen delitos tributarios de evasión.

Por otra parte, las figuras de planificación y elusión son más difíciles de definir y diferenciar, porque mientras algunos autores e incluso legislaciones consideran a la elusión como parte de la planificación tributaria, otros doctrinarios y ordenamientos jurídicos las diferencian.

Así mismo, varios autores llaman a la planificación tributaria con nombres como economía de opción o planificación fiscal.

Finalmente, los efectos tributarios de la elusión tributaria dependen de la normativa interna de cada país. En unos estados, la elusión tributaria tiene como consecuencia la aplicación de recalificación fiscal del acto realizado por el contribuyente, con el fin de que éste quede obligado al pago del tributo eludido, mientras que en otros se considera un derecho del contribuyente organizar jurídicamente sus negocios, incluso si su único fin es evitar el nacimiento del hecho generador que origina la obligación tributaria.

Por estos motivos, se realizará un análisis de éstas tres figuras iniciando, desde el concepto de planificación tributaria aceptado como tal por la mayoría de doctrinarios y legislaciones, hasta describir las tenues diferencias como lo expresa Romeo Carpio (2012, pag.56), que existen entre la planificación y la elusión tributaria con el fin de analizar el tratamiento jurídico que tendrían en la legislación ecuatoriana.

Al analizar la evasión tributaria, se procederá conforme a derecho a describir el acto jurídico que constituye en la legislación ecuatoriana el delito de evasión tributaria.

2.1 La planificación tributaria.

Tal cual lo define Robbins (2005, pág. 158) “la planeación consiste en definir las metas de la organización, establecer una estrategia general para alcanzarlas y trazar planes exhaustivos...se ocupa tanto de los fines (qué hay que hacer) como de los medios (cómo hay que hacerlo).”

Para que la definición de planificación tributaria sea aceptada por todos sin excepción, y considerando el principio de Reserva de Ley que en el Código Tributario (CT) en su Art. 4 determina que “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”, se debe concluir que dicha definición debe estar explícita o implícitamente establecida en la Ley.

Por tal motivo, se puede realizar una definición de planificación tributaria aceptada por todos cuando el “contribuyente opta por una de las alternativas dispuestas por el legislador en forma expresa o implícita para que los particulares organicen sus negocios.” (Romeo Carpio, 2012, Pág. 55).

Definida así, tenemos que la misma ley determinará, con el fin de motivar ciertas conductas del sujeto pasivo, ciertos comportamientos que cuando expresamente se determinan en la Ley, se llamarán Planificación Tributaria Explícita.

Desde el punto de vista del sujeto activo de los tributos, es decir, el Estado, ese comportamiento motivado y legítimo del contribuyente representa para el acreedor una pérdida tributaria, que tiene como finalidad lograr un objetivo determinado. Por tal motivo, esas normas tributarias se llaman en general gasto tributario.

2.1.1 Planificación Tributaria Explícita.

Se puede definir como Planificación tributaria explícita la conducta del contribuyente que aplicando la norma legal establecida explícitamente en la ley, queda exonerado, rebaja o aplaza la carga tributaria que normalmente debería cumplir.

El gasto tributario en cambio, es el resultado de una conducta del contribuyente prevista por el legislador, por lo cual puede ser estimada económicamente, pues se puede determinar cuánto dinero el Estado deja de recibir por la aplicación de la norma. Es así que el Art. 94 del Código Orgánico de Planificación de Finanzas Públicas, establece que el gasto tributario son:

“los recursos que el Estado, en todos los niveles de gobierno, deja de percibir debido a la deducción, exención, entre otros mecanismos, de tributos directos o indirectos establecidos en la normativa correspondiente.

Para el gasto tributario de los ingresos nacionales, la administración tributaria nacional estimará y entregará al ente rector de las finanzas públicas, la cuantificación del mismo y constituirá un anexo de la proforma del Presupuesto General del Estado.

Para el gasto tributario de los ingresos de los gobiernos autónomos descentralizados, la unidad encargada de la administración tributaria de cada gobierno autónomo, lo cuantificará y anexará a la proforma presupuestaria correspondiente.”

Se debe analizar si el gasto tributario es sinónimo de planificación tributaria explícita con lo cual la planificación tributaria explícita sería un concepto definido en la ley.

Doctrinariamente, el gasto tributario tiene como propósito “alcanzar objetivos sociales, económicos, ambientales, entre otros.”(Andino, 2012, pág. 5).

Según Andino M. y Zambonino D. (2012, pág. 6) desde el punto de vista de la doctrina, para que una norma tributaria sea considerada como gasto tributario, “debe cumplir las siguientes condiciones:

- Desviarse de forma intencionada respecto a la estructura básica del tributo.
- Ser un incentivo que, por razones de política fiscal, económica o social, se integre en el ordenamiento tributario y esté dirigido a un determinado colectivo de contribuyentes.
- Ser un incentivo destinado a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta.
- No presentarse compensación alguna del eventual beneficio fiscal en otra figura del sistema fiscal.
- No deberse a convenciones técnicas, contables, administrativas o ligadas a convenios fiscales internacionales.
- No tener como propósito la simplificación o la facilitación del cumplimiento de las obligaciones fiscales.”

Los autores antes citados, mencionan que en la legislación ecuatoriana se presentan aproximadamente 110 normas de gasto tributario, que se encuentran distribuidas en acciones de devoluciones, exoneraciones, reducciones, diferimiento y crédito tributario.

Para desarrollar el concepto de gasto tributario, el Manual de Gasto Tributario (SRI, 2010, pág. 8), indica que un tipo de gasto tributario es el que se encuentra en el Art. 55 de la Ley del Régimen Tributario Interno (LRTI), que establece entre otros que “Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

1.- Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural y embutidos; y de la pesca que se mantengan en estado natural, es decir, aquellos que no hayan

sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento;...”

Así, la compra que una persona realiza de carne en estado natural, tiene tarifa ceropor ciento de IVA. Se debe analizar si éste comportamiento del contribuyente constituye Planificación Tributaria Explícita.

Para ello, se analizarán definiciones de planificación tributaria, con el fin de determinar si todo gasto tributario es planificación tributaria.

Rodrigo Ugalde, citando a Checa González define a la economía de opción como la posibilidad que “un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa – y esta es la diferencia con el fraude de ley – dicha forma no ha de resultar anómala en relación con el fin perseguido por las partes”. (2007, pág. 53).

Por otra parte, Guillermo Lalanne (2006, pág. 113) refiriéndose a la economía de opción, cita una sentencia del Tribunal Oral en lo Penal Económico No1 de Argentina, que en su parte pertinente señala que

“fuera del ámbito tributario determinado por el legislador, el ciudadano y eventual contribuyente goza de las más amplia libertad fiscal, lo que implica que no se encuentra obligado a realizar hechos impondibles para satisfacer las pretensiones del fisco cuando la ley no prohíbe alcanzar resultados tributarios por una vía distinta de la fijada por el legislador...”

Finalmente, recordando la definición de Ugalde sobre planificación tributaria en cuanto a la “facultad de elegir entre varias alternativas lícitas...” (2007, pág.53), se debe concluir que no todo gasto tributario constituye planificación tributaria o

economía de opción, pues como se deduce del ejemplo anterior referido a la norma que establece un IVA del cero por ciento a determinadas transferencias o importaciones de bienes, no constituyen una elección entre varias alternativas, pues una persona que adquiere carne, automáticamente se “beneficia” de una tarifa especial que implica que el Estado deja de percibir dicho ingreso previsto en la ley cuando se produce el hecho generador, sin necesidad que elija.

Otros ejemplos de gasto tributario, que no constituirían planificación tributaria o economía de opción porque no dependen de que el contribuyente activamente realice una elección, son algunas de las exenciones al pago de impuesto a la renta que constan en el Art. 9 de la LRTI, citando la establecida en el numeral 14 que determina que están exentas de pago de dicho tributo las generadas “por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones.”

Sin embargo de ello, se debe concluir también que toda planificación tributaria explícita constituye gasto tributario, porque está definida en la ley. Por tal motivo, la planificación tributaria explícita es una especie de gasto tributario.

Para comprobar la afirmación anterior se puede tomar lo establecido en el Art. 9.1 de la LRTI, que establece que:

“Las sociedades que se constituyan a partir de la vigencia del Código de la Producción así como también las sociedades nuevas que se constituyeren por sociedades existentes, con el objeto de realizar inversiones nuevas y productivas, gozarán de una exoneración del pago del impuesto a la renta durante cinco años, contados desde el primer año en el que se generen ingresos atribuibles directa y únicamente a la nueva inversión.

Para efectos de la aplicación de lo dispuesto en este artículo, las inversiones nuevas y productivas de verán realizarse fuera de las

jurisdicciones urbanas del Cantón Quito o del Cantón Guayaquil, y dentro de los siguientes sectores económicos considerados prioritarios para el Estado:

- a. Producción de alimentos frescos, congelados e industrializados;
- b. Cadena forestal y agroforestal y sus productos elaborados;
- c. Metalmecánica;
- d. Petroquímica;
- e. Farmacéutica;
- f. Turismo;
- g. Energías renovables incluida la bioenergía o energía a partir de biomasa;
- h. Servicios Logísticos de comercio exterior;
- i. Biotecnología y Software aplicados; y,
- j. Los sectores de sustitución estratégica de importaciones y fomento de exportaciones, determinados por el Presidente de la República.”

Es evidente que en este caso, el contribuyente si debe hacer una elección entre varias alternativas lícitas en cuanto al lugar donde va a establecer un negocio, pues si su actividad económica va a ser una de las determinadas en los literales del artículo citado, únicamente basado en su conveniencia fiscal, podrá elegir si lo va a desarrollar fuera de las jurisdicciones de los Cantones Quito o Guayaquil para beneficiarse de una exoneración del pago del Impuesto a la Renta por un período determinado en la misma ley.

Otro ejemplo de planificación tributaria, citado por Carpio (2012, pág. 7), lo constituye lo establecido en el inciso cuarto del numeral 9 del Art. 10 de la LRTI, que establece que “las deducciones – para el cálculo del impuesto a la renta – que correspondan a remuneraciones y beneficios sociales sobre los que se aporte al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, por incremento neto de empleos, debido a la contratación de trabajadores directos, se deducirán con el 100% adicional, por el primer ejercicio económico en que se produzcan y

siempre que se hayan mantenido como tales seis meses consecutivos o más, dentro del respectivo ejercicio”

El artículo referido, también le da la opción al contribuyente de organizar lícitamente su negocio de tal forma que realice contrataciones de personal los primeros seis meses del año, con el fin de beneficiarse de una deducción mayor de ese gasto para el pago del impuesto a la renta.

Igualmente, el numeral 15.1 del Art. 9 de la LRTI, que establece que están exentos del pago de impuesto a la renta

“Los rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos valores en renta fija, que se negocien a través de las bolsas de valores del país, y los beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales y sociedades, distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión, fondos de inversión y fondos complementarios, siempre que la inversión realizada sea en depósitos a plazo fijo o en títulos valores de renta fija, negociados en bolsa de valores. En todos los casos anteriores, las inversiones o depósitos deberán ser originalmente emitidos a un plazo de un año o más. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el receptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas.”

Esta norma legal, permite al contribuyente inversor, elegir entre varios tipos de instrumentos financieros (depósitos a plazo, títulos valores, derechos fiduciarios, fondos de inversión), que si tienen determinada condición de plazo (un año o más), un tipo de rendimiento (fijo) y no son entre instituciones o

personas vinculadas, se benefician de la exoneración del pago de impuesto a la renta sobre los rendimientos obtenidos.

Otros ejemplos de planificación tributaria explícita son los siguientes:

- El segundo inciso del numeral 1 del Art. 9 de la LRTI, relacionado con la exención de impuesto a la renta a los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de la misma Ley, y en la misma relación proporcional.
- Lo establecido en el numeral 6 del Art. 9 de la LRTI, sobre la exoneración de “los intereses percibidos por personas naturales por sus depósitos de ahorro a la vista pagados por entidades del sistema financiero del país.”

Estos ejemplos permiten deducir las características generales que debe tener la planificación tributaria explícita:

1. Legalidad. La principal característica de la planificación tributaria explícita es que respeta el principio de reserva de ley, es decir, que la misma está contemplada en el ordenamiento jurídico tributario específicamente para que el contribuyente pueda, amparado en la norma lograr la exoneración, reducción o diferimiento del tributo.
2. Es una especie de gasto tributario. Por el hecho que dicho comportamiento está previsto en el ordenamiento jurídico la planificación tributaria explícita es una especie de gasto tributario. El gasto tributario es el género, y la planificación tributaria explícita es la especie.
3. Es planificada. Como su nombre lo indica, la planificación tributaria explícita debe ser planificada, es decir, el contribuyente debe conocer la

ley con el fin de organizar su actividad económica previamente, de tal forma que pueda beneficiarse de lo previsto en la norma.

4. Es opcional. Se llama también economía de opción porque la norma no obliga sino que permite al contribuyente si éste quiere, elegir una manera específica de organizar su actividad económica con el fin de beneficiarse del ahorro impositivo, pero tiene la libertad de no hacerlo.
5. Coherencia jurídica y económica. La planificación tributaria explícita cumple tanto con la forma jurídica elegida por el contribuyente como con la realidad económica en que se produce, es decir, no existe simulación entre la forma jurídica elegida por el contribuyente y la realidad económica del acto que realiza. Esta característica está normada en el Art. 17 del Código Tributario (CT) que establece que:

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

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

Es relevante mencionar que este artículo en doctrina es llamado cláusula anti elusiva, precisando que la misma es una de las principales herramientas jurídicas para combatir la elusión y la evasión tributaria.

Otra característica de la planificación tributaria en general, la establece – entre otras – Norberto Rivas (2000, pág. 14), citado por Ugalde (2007, pág. 59)

6. Materialidad. Es decir, la planificación tributaria debe considerar los costos de su implementación versus la utilidad en ahorro tributario que significan.

El SRI (2013), clasifica doctrinalmente al gasto tributario en dos grupos, que los define de la siguiente forma

- **“Incentivos tributarios:** Son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es promover determinados objetivos relacionados con políticas productivas como inversiones, generación de empleo estable y de calidad, priorizar la producción nacional y determinados consumos, contención de precios finales, etc...
- **Beneficios tributarios:** Son medidas legales que suponen la exoneración o una minoración del impuesto a pagar y cuya finalidad es dispensar un trato más favorable a determinados contribuyentes (causas subjetivas) o consumos (causas objetivas). Esta discriminación positiva se fundamenta en razones de interés público, equidad y justicia social.

A veces, una misma medida puede contener ambas finalidades (incentivo + beneficio)”.

Dentro de esta clasificación de gasto tributario, se pueden encontrar todas las normas jurídicas (especie), que cumplidas las características detalladas anteriormente, sirven para realizar planificación tributaria explícita.

Se adjunta como **ANEXO 1** la Matriz de gasto tributario al mes de enero de 2013, elaborada por el SRI con el detalle de las mismas, clasificadas según son para la Administración Tributaria incentivo y/o beneficio tributario.

2.1.2 Planificación Tributaria Implícita.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española define la palabra implícito como “Incluido en otra cosa sin que esta lo exprese”. De esta definición, la primera conclusión que se debe hacer es que la planificación tributaria implícita no está expresada taxativamente en la ley tributaria, pero está incluida en su ordenamiento jurídico para el uso del contribuyente.

Continuando con este razonamiento, se deberá establecer que en la planificación tributaria implícita sí se produce el hecho generador, es decir, la planificación tributaria implícita no busca eludir a través de la utilización de otras vías jurídicas que se produzca el presupuesto establecido por la ley para configurar un tributo.

La característica anterior diferencia a la planificación de la elusión tributaria, que como su nombre lo indica busca, a través de medios legales esquivar el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo, haciendo que no se produzca el hecho generador y evitando en teoría generar la obligación fiscal.

Pérez Arraiz, citado por Lalanne llama a la planificación tributaria implícita como economía fiscal, y dice que “La economía fiscal...se encuentra en ese campo en que las leyes impositivas, muestran indiferencia ante la actividad del particular que, sin utilizar formas jurídicas anómalas consigue una carga impositiva más ventajosa.” (2006, pág. 110)

Este planteamiento ha sido doctrinariamente muy debatido, razón por la cual la posición que han adoptado las normas tributarias de varios Estados no es uniforme, así como tampoco su jurisprudencia.

Paul Cahn-Speyer (pág. 15, 2006) trata como sinónimo la planificación tributaria explícita e implícita y la “elusión lícita”, cuando define que “hay

elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, empleando para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley”.

El mismo autor menciona que existe un consenso doctrinario que establece que la planificación tributaria “comprende, como mínimo, las conductas que implican la abstención de realizar el hecho gravable (remoción del impuesto) y el ahorro impositivo obtenido a través de estrategias tributarias autorizadas por ley o derivadas de ésta”.

Como bien menciona el doctrinario en su texto, existe una delgada línea que separa las estrategias derivadas de la ley que se utilizan como planificación tributaria implícita y el uso o abuso de las deficiencias, omisiones e interpretaciones de la norma tributaria que no han podido ser previstas por el legislador.

En cambio, García Novoa (pág. 104, 2004) da a entender que la planificación tributaria implícita tiene un alcance más amplio cuando dice que si “el derecho tributario es un sistema tasado de creación de obligaciones regido por el principio de tipicidad, se podría presumir, como principio general, que las lagunas son queridas por el legislador o, al menos, no expresamente rechazadas.”

Palao Taboada (pág. 1, 2004), recuerda también que el principio de tipicidad, conocido por principio de reserva de ley,

“establece que un determinado efecto jurídico sólo se produce cuando se verifica el presupuesto descrito por una norma con ese fin...En un sentido más restringido y técnico, el principio de tipicidad se considera vigente en aquellos sectores del ordenamiento en los que, por un lado el efecto de la norma deriva directamente de la ley..., y por otro lado dicho efecto es gravoso para su destinatario.”

Para los autores citados, la planificación Tributaria implícita permitiría al contribuyente aprovechar las lagunas, errores, omisiones e incluso interpretaciones de la ley para conseguir una reducción de la carga tributaria.

Se debe agregar que la doctrina también analiza si la obligación tributaria surge *ex-tunc*, es decir, nace desde el momento en que se produce el hecho previsto en la ley para que se constituya la obligación tributaria; o, surge *ex-nunc*, es decir, nace desde el momento en que ésta es determinada y declarada.

En dicho sentido, Donato AchilleGiannini y Cahn-Speyer comparten el criterio que la obligación tributaria es de tipo constitutiva (*ex-tunc*), por lo cual su fuente es la ley.

Si bien la posición anterior refuerza el principio de realidad económica, que consta como cláusula anti elusiva en el CT ecuatoriano, no resuelve todos los casos, por lo que se hace necesario establecer criterios que permitan diferenciar cuándo el comportamiento de un contribuyente está dentro de la planificación tributaria implícita y cuándo pasa a formar parte de la elusión.

E incluso de aplicarse dichos criterios, depende del ordenamiento jurídico de cada país determinar si el comportamiento elusivo del contribuyente implica que la administración tributaria tiene la competencia de recalificarlo.

Los ordenamientos jurídicos de Ecuador, Argentina y Perú por ejemplo sí otorgan dicha atribución al órgano de Administración Tributaria, mientras Estados como el Alemán tienen criterios específicos establecidos en la ley para que ello se aplique.

Otros Estados como el italiano, en cambio autorizan la recalificación del negocio jurídico únicamente en determinadas operaciones especificadas en la propia ley, como son fusiones, escisiones, y transferencia de créditos, de

acuerdo a lo establecido en la Ley 408 de 1990, conforme lo cita Lalanne (pág. 132, 2004).

Al tener Ecuador una cláusula anti elusiva, se debe concluir que la planificación tributaria implícita está incluida en el ordenamiento jurídico, pero no está expresada, por lo cual es el contribuyente aplicando la ley tributaria el que puede buscar reducir o diferir la obligación tributaria.

Por tal motivo, la planificación tributaria implícita en Ecuador es más que una estrategia jurídica, una estrategia económica financiera del contribuyente.

Por ejemplo, el literal b del numeral 2 del Art. 41 de la LRTI, establece las reglas del pago del anticipo del Impuesto a la Renta para la mayoría de sociedades de la siguiente forma:

- “- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.”

Dicho literal, contiene también un inciso que establece que “no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.”

Si bien el anticipo del impuesto a la renta es un crédito contra el impuesto a la renta que generará la sociedad en el ejercicio económico en que se calcula, constituye un impuesto definitivo en caso de no ser acreditado al pago del

impuesto a la renta causado o si no es autorizada su devolución, conforme el inciso segundo del literal i. del Art. 41 de la LRTI.

Analizando esta disposición jurídica, tenemos lo siguiente:

1. El Anticipo de impuesto a la renta puede constituirse en ciertos casos en un impuesto mínimo.
2. Se lo determina antes de generar operaciones económicas, por lo cual constituye un flujo de caja negativo para una sociedad, independientemente de sus resultados económicos y financieros.
3. Su cálculo se da sobre la base de una fórmula establecida en la ley.
4. Analizando la fórmula establecida en la ley, podemos establecer lo siguiente:
 - a. Cada dólar de la cuenta de activo total y de la cuenta de ingresos gravables, contribuye con 0.004 dólares al cálculo del anticipo.
 - b. Cada dólar de la cuenta del patrimonio y de la cuenta de costos y gastos deducibles, contribuye con 0.002 dólares al cálculo del anticipo.
 - c. Los dólares reflejados en la cuenta de pasivos no ingresan en la fórmula.

Sobre el análisis anterior, se puede concluir que implícitamente el legislador (queriendo o no), cuando estableció esta disposición, le da al contribuyente la opción de aplazar o incluso reducir el anticipo y/o pago del impuesto a la renta si antes del cierre del ejercicio fiscal anterior, toma como decisión, basada únicamente en optimizar la carga tributaria de reducir sus cuentas de activo, lo

que implica desde el punto de vista de la liquidez que por ejemplo pague sus cuentas por pagar.

Esta medida baja la cuenta del activo y la del pasivo, teniendo como consecuencia una disminución del valor del anticipo al impuesto a la renta, provocando el diferimiento o reducción definitiva del impuesto a la renta causado.

Ejemplo de esta decisión sería:

Balance general al 30 de diciembre de 2012		Estado de pérdidas y ganancias del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012 (En miles USD)	
(En miles USD)			
Caja - Bancos	1,000.00	Ingresos Gravables	2,000.00
Inventario	400.00	Costo de Ventas	1,500.00
ACTIVO TOTAL	1,400.00	UTILIDAD BRUTA	500.00
CxP Corto Plazo	400.00	Gastos Administración	300.00
CxP Largo Plazo	500.00	Gastos Financieros	100.00
PASIVO TOTAL	900.00	Gastos Totales	400.00
PATRIMONIO		UTILIDAD ANTES DE PARTICIPACIÓN TRABAJADORES E IMPUESTOS	
	500.00		100.00

Cálculo original de anticipo de impuesto a la renta año 2013, en USD

Cuenta	Operación	Valor
Patrimonio Total	0.2% x 500,000.00	1,000.00
Costos y gastos	0.2% x 1,900,000.00	3,800.00
Activo total	0.4% x 1,400,000.00	5,600.00
Ingresos gravables	0.4 % x 2,000,000.00	8,000.00
TOTAL ANTICIPO IMPUESTO RENTA 2013		18,400.00

Si antes del cierre del ejercicio económico 2012, la sociedad paga a sus proveedores (cuentas por pagar corto plazo), la operación es: (En USD)

CxP Corto Plazo	400,000.00	
Caja – Bancos		400,000.00

Con este pago, que de todas formas tenía que satisfacer la compañía en menos de un año, el balance de la sociedad al año 2012 es:

Balance general al 30 de diciembre de 2012		Estado de pérdidas y ganancias del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012	
(En miles USD)		(En miles USD)	
Caja - Bancos	600.00	Ingresos Gravables	2,000.00
Inventario	400.00	Costo de Ventas	1,500.00
ACTIVO TOTAL	1,000.00	UTILIDAD BRUTA	500.00
CxP Corto Plazo	0.00	Gastos Administración	300.00
CxP Largo Plazo	500.00	Gastos Financieros	100.00
PASIVO TOTAL	500.00	Gastos Totales	400.00
PATRIMONIO		UTILIDAD ANTES DE PARTICIPACIÓN TRABAJADORES E IMPUESTOS	
	500.00		100.00

Así, el cálculo del anticipo al impuesto a la renta del 2013 sería:

Cuenta	Operación	Valor
Patrimonio Total	0.2% x 500,000.00	1,000.00
Costos y gastos	0.2% x 1,900,000.00	3,800.00
Activo total	0.4% x 1,000,000.00	4,000.00
Ingresos gravables	0.4 % x 2,000,000.00	8,000.00
TOTAL ANTICIPO IMPUESTO RENTA 2013		16,800.00

Como se observa en el ejemplo, el pago de proveedores, ocasionó una reducción del Anticipo de Impuesto a la Renta de USD 1,600, que equivale a un diferimiento o reducción del pago de impuesto a la renta del 8.7% en este caso.

Es relevante mencionar, que la decisión tomada implica erogación de flujo de caja sobre obligaciones pendientes, por lo cual se debe analizar el costo financiero del capital de trabajo con el fin de comparar si el mismo es menor al ahorro conseguido por el diferimiento o reducción del impuesto.

Esta decisión también ocasiona una reducción de otros tributos que se calculan sobre la base de los activos de la sociedad, si ésta es una empresa, como son las contribuciones a la Superintendencia de Compañías, establecida en el Art. 449 de la Ley de Compañías, y el Impuesto del 1.5 por mil sobre activos totales, establecido en el Art. 552 del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, establecido para

“las personas naturales, jurídicas, sociedades nacionales o extranjeras, domiciliadas o con establecimiento en la respectiva jurisdicción municipal, que ejerzan permanentemente actividades económicas y que estén obligados a llevar contabilidad, de acuerdo con lo que dispone la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.”

Otro ejemplo de planificación tributaria implícita, se lo encuentra en el caso del impuesto a la herencia y donaciones. Así, el numeral 9 del Art. 8 de la LRTI considera para el Impuesto a la Renta, como parte de los ingresos de fuente ecuatoriana a “Los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador.” Luego, el literal d) del Art. 36 del mismo cuerpo legal establece que:

“Los beneficiarios de ingresos provenientes de herencias y legados, con excepción de los hijos del causante que sean menores de edad o con discapacidad de al menos el 30% según la calificación que realiza el

CONADIS; así como los beneficiarios de donaciones, pagarán el impuesto, de conformidad con el reglamento, aplicando a la base imponible las tarifas contenidas en la siguiente tabla:

IMPUESTO HERENCIA, LEGADO Y DONACIONES 2013

Fracción Básica	Exceso hasta	Impuesto fracción Básica	% Impuesto Fracción excedente
-	64.890	-	0%
64.890	129.780	0	5%
129.780	259.550	3.245	10%
259.550	389.340	16.222	15%
389.340	519.120	35.690	20%
519.120	648.900	61.646	25%
648.900	778.670	94.091	30%
778.670	En adelante	133.022	35%

En el caso de que los beneficiarios de herencias y legados se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante, las tarifas de la tabla precedente serán reducidas a la mitad.

En el caso de herencias y legados el hecho generador lo constituye la delación. La exigibilidad de la obligación se produce al cabo de seis meses posteriores a la delación, momento en el cual deberá presentarse la declaración correspondiente.

En el caso de donaciones el acto o contrato por el cual se transfiere el dominio constituye el hecho generador.

Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, para los efectos impositivos de los que trata esta norma, toda transferencia de dominio de bienes y derechos de ascendientes a descendientes o viceversa.

Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso los impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.”

En concordancia, la sección IV correspondiente a los Arts. 54 al 67 del RLRTI, detalla la forma en la cual, para efectos tributarios, se debe calcular, deducir, liquidar y declarar dicho impuesto.

De los artículos citados, se puede concluir lo siguiente:

1. Tanto las herencias como legados y donaciones forman parte de los ingresos que se consideran para el impuesto a la renta.
2. Lo pagan los beneficiarios, una vez aplicadas las exenciones y deducciones establecidas en la LRTI.
3. Específicamente en el caso de las donaciones, el hecho generador lo constituye el acto o contrato por el cual se transfiere el dominio.
4. La LRTI contiene disposiciones para evitar la simulación al presumir salvo prueba en contrario, que son donación toda transferencia de dominio de bienes y derechos de ascendientes a descendientes o viceversa, inclusive cuando se lo realiza a través de terceros.

5. Conforme lo establece la Ley, para el año 2013, si la herencia, legado o donación tiene un valor de hasta USD 64,890.00 por cada beneficiario, no paga valor alguno de impuesto, una vez producido el hecho generador.

Sobre la base de lo anterior, una persona que tiene un patrimonio importante, podría utilizar planificación tributaria implícita realizar donaciones anuales de hasta el valor que la ley establezca, para ahorrar a sus beneficiarios el pago del impuesto que se hubiese producido cuando se hubiesen transformado en herederos o legatarios de su patrimonio.

Así por ejemplo, si una persona viuda que tiene solamente un hijo, mayor de edad, y un patrimonio de USD 700,000.00 podría realizar donaciones anuales a su descendiente por un valor mínimo de USD 64,890.00 anuales (en vista que cada año el valor se incrementará).

De ésta manera, si dicha persona no fallece dentro de los siguientes 10 años, podría terminar de donar todo su patrimonio a su hijo sin que éste tenga que pagar el impuesto a las herencias, legados y donaciones, que en el año 2013 hubiesen significado un impuesto de USD 109,421.00 aplicando la tabla correspondiente.

Una vez ejemplificada la planificación tributaria implícita, se pueden determinar que sus características son las siguientes:

1. Legalidad. La principal característica de la planificación tributaria implícita es que también se basa en el principio de reserva de ley, es decir, que la misma está contemplada en el ordenamiento jurídico tributario específicamente para que el contribuyente pueda, amparado en la norma lograr la exoneración, reducción o diferimiento del tributo.

2. Constituye un análisis financiero y económico. Es decir, el contribuyente debe analizar cómo organiza su actividad financiera y económica para optimizar o diferir la carga tributaria, aplicando necesariamente el presupuesto que la ley establece para configurar cada tributo.
3. Es planificada. Al igual que la planificación tributaria explícita, el contribuyente debe analizar previamente la estrategia a ejecutar para lograr el objetivo buscado.
4. Es opcional. Pero a diferencia de la planificación tributaria explícita, es una opción que no solamente depende de la ley sino de otras variables del contribuyente como por ejemplo su disponibilidad de fondos, oportunidad comercial, poder de negociación.
5. Coherencia jurídica y económica. Igual que la planificación tributaria explícita, ésta, cumple tanto con la forma jurídica elegida por el contribuyente como con la realidad económica en que se produce. Esta es la característica más importante de la planificación tributaria implícita, que la diferencia de la elusión. Conforme lo determina Tarsitano, citado por Lalanne (pág. 105, 2006) debe existir coherencia entre la *intentiofacitij* la *intentiojuris*, entre la hipótesis prevista en la ley, que es la intención de las partes, y el ropaje jurídico del negocio.
6. Materialidad. Se deben considerar los costos, no solamente financieros, de su implementación versus la utilidad en ahorro tributario que significan.

A diferencia de la planificación tributaria explícita, la planificación tributaria implícita no es gasto tributario, pues el diferimiento o ahorro tributario conseguido por el contribuyente no puede ser valorado.

Debido a la dificultad doctrinaria y jurídica que puede existir para diferenciar la planificación tributaria de la elusión, se puede tomar como referencia lo establecido en el Art. 10 de la Ordenanza Tributaria Alemana, citada por Queralt en un trabajo de Lalanne (Pág 110, 2006), que dispone que deban concurrir tres supuestos para determinar que una transacción no es permitida para reducir la carga impositiva (y por tanto no entraría dentro de las permitidas para planificación tributaria):

“(i) elección de formas jurídicas insólitas e impropias teniendo en cuenta el fin perseguido por las partes;

(ii) que el resultado económico que las partes obtengan sea substancialmente el mismo que hubiesen obtenido si hubieran revestido su actuación conforme a las formas jurídicas acordes con la naturaleza del fin perseguido; y

(iii) que como resultado de todo ello se deriven unas ventajas económicas, concretadas bien en la ausencia de tributación, bien en una menor tributación”

2.2 Elusión Tributaria

La elusión tributaria es una conducta del contribuyente con la finalidad de evitar que se produzca el hecho generador que constituye la obligación tributaria.

Existen muchos doctrinarios y normas que consideran la elusión tributaria como una conducta no deseada, e incluso punible; mientras que otros consideran que la elusión tributaria es un comportamiento permitido al contribuyente, que haciendo uso de su libertad de contratación y en ausencia de ley que lo prohíba, organiza sus negocios de tal forma que generen la menor carga tributaria.

Las diferentes posiciones, doctrinas y resoluciones judiciales que se han desarrollado en las diversas jurisdicciones del mundo, así como la tendencia de la mayoría de Estados a reducir o eliminar la posibilidad que el contribuyente utilice mecanismos de elusión tributaria, en esfuerzos coordinados a través de organismos como la OCDE, hacen relevante un análisis cronológico de las medidas tomadas por los Estados como reacción a los actos jurídicos cada vez más complejos que realizan los contribuyentes para eludir el pago de impuestos.

Ya en 1935, mediante el varias veces citado Fallo de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de América en el caso “Gregory v. Helvering”, se presenta ante la Corte el problema de regular si un contribuyente tiene límites para arreglar, utilizando estructuras o actos jurídicos legales, sus negocios con el único fin de reducir su carga impositiva.

Los antecedentes del caso, traducidos por Gabriela Franco (Gutman, 2008, pág. 90), redactados por el Juez Sutherland en el fundamento del fallo son los siguientes:

“La actora en 1928 era la propietaria de todas las acciones de la empresa United Mortgage Corporation. Dicha empresa poseía entre sus activos 1000 acciones de la empresa Monitor Securities Corporation. Con el solo propósito de efectuar una transferencia de dichas acciones para sí misma para luego venderlas para su propio beneficio, y, al mismo tiempo, disminuir el monto del impuesto a las ganancias que derivaría de una transferencia directa como resultado de la distribución de dividendos, la misma intentó efectuar una “reorganización societaria” conforme el artículo 112 (g) de la Ley de Ingresos Públicos de 1928..., citado más adelante en el presente fundamento. A tal fin, la misma solicitó el 18 de septiembre de 1928 la inscripción de Averill Corporation como una sociedad anónima conforme las leyes del estado de Delaware. Tres días después la United Mortgage Corporation transfirió a Averill

Corporation las 1000 acciones que poseía en la empresa Monitor, para lo cual todas las acciones de Averill Corporation fueron emitidas a favor de la actora. El 24 de septiembre se disolvió la empresa Averill Corporation y se liquidó mediante la distribución de todos sus activos, es decir, las acciones de la empresa Monitor, a favor de la actora. Nunca dicha compañía efectuó ninguna otra transacción o tuvo la intención de efectuarla. La actora vendió inmediatamente las acciones de la empresa Monitor por la suma de \$ 133.333,33. La misma informó, a los fines impositivos, una ganancia neta de capital la suma de \$ 76.007,88 en base a un costo asignado de \$ 57.325,45. No se requieren más detalles. No está en discusión el hecho de que si la interposición de la denominada reorganización no fuera efectiva, la actora debería afrontar una obligación fiscal mucho mayor como resultado de la transacción.

El Administrador de Ingresos Públicos (Commissioner of Internal Revenue), siendo de la opinión de que la reorganización que se intentó efectuar no tenía razón de ser y debía dejarse sin efecto, sostuvo que la actora estaba obligada a abonar el impuesto tal como si la empresa United le hubiera abonado un dividendo que ascendiera a la suma obtenida por la venta de las acciones de la empresa Monitor...”

En resumen, el caso planteado a la corte, implicaba que ésta determine si un contribuyente tiene el derecho de organizar estructuras legales con la única finalidad de reducir su carga impositiva cuando realiza una transacción económica que en circunstancias normales le hubiese impuesto a tener una mayor obligación con el fisco, opinión argumentada por la Administración Tributaria.

El hecho planteó en su momento resoluciones jurídicas diversas. En primera instancia, “...ante la Junta de Apelaciones en materia Tributaria (Board of Tax Appeals), dicho cuerpo rechazó el punto de vista del administrador y apoyó el de la actora” (Gutman, 2008, pág. 91).

Recurrido el fallo por la Administración Tributaria, la Cámara de Apelaciones le dio la razón, sentenciando que no existía una reorganización. Finalmente la actora presentó el caso para que lo resuelva la Corte.

La Corte, en la motivación del fallo, no analiza si la transacción fue legal, pues la Administración Tributaria no alega sobre la legalidad de la transacción sino su finalidad que tuvo como único propósito eludir el impuesto sobre dividendos, simulando una reorganización empresarial para evitar el hecho generador.

Por ello, la Corte se limitó a examinar si el contribuyente puede organizar jurídicamente una transacción únicamente con propósitos tributarios, independientemente de la realidad económica de la misma.

Con esta premisa, la Corte en su motivación establece que:

“...fijando el carácter del proceso mediante lo ocurrido realmente, ¿qué encontramos? Simplemente una operación que no posee ningún objeto comercial o societario – un simple mecanismo disfrazado como una reorganización societaria con un disfraz para ocultar su carácter real, y con el solo objeto de consumir un plan diseñado de antemano, no para reorganizar el negocio o cualquier parte del mismo, sino para transferir un paquete accionario a la actora. No cabe ninguna duda de que se ha creado una sociedad nueva y válida. Sin embargo, dicha sociedad no constituye más que una contribución al fin descripto anteriormente. Dicha sociedad fue creada para ese sólo propósito; la misma no efectuó ninguna otra operación, tal como fue pensado desde un principio.” (Gutman, 2008, pág. 93).

Con dicho antecedente, la Corte ratifica el fallo de la Cámara de Apelaciones y determina que la Actora debe pagar el impuesto correspondiente a la distribución de dividendos, conforme la realidad económica de la transacción.

Si bien, conforme lo menciona Ugalde, en el fallo se determina que “cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que el impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni aún existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos” (pág. 56, 2007), por lo cual, dicho comportamiento no es punible, ese hecho no significa que tal comportamiento sea aceptado por el Derecho Tributario, por lo cual está sometido al pago del tributo conforme la verdadera naturaleza de la operación.

La relevancia del fallo está no solamente en la solución de la operación puesta en conocimiento de la Corte, sino en la jurisprudencia de derecho anglosajón que estableció el principio “substanceovertheform”, que en derecho continental constituyen el principio de realidad económica o cláusula anti elusiva.

2.2.1 Cláusula anti elusiva.

García Novoa define a la cláusula anti elusiva como “estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir” (pág. 259, 2004).

Doctrinariamente, autores como Morello son defensores de la cláusula anti elusiva por las ventajas que ésta tiene como herramienta disuasoria de la elusión e instrumento eficaz para combatirla, mientras que otros como Gallo y Ferreiro Lapatza la critican por la posibilidad de actuaciones arbitrarias de la Administración Tributaria, y por el hecho que en su concepto rompen con el principio de igualdad ante la ley.

De la primera crítica, es decir, la arbitrariedad, derivada de tener una norma anti elusiva de tipo general, los Estados han tenido respuestas diversas como establecer criterios (Alemania), limitar la potestad a cierto tipo de negocios

(Italia), o que en los actos o negocios del contribuyente concurren circunstancias específicas, tal cual lo establece el Art. 15 de la Ley Tributaria 58/2003 de España.

En estos casos, la norma anti elusiva deja de ser general y pasa a convertirse en específica. La ventaja de aquello es que redundará en la seguridad jurídica, pues tanto el contribuyente como la Administración Tributaria conocen el alcance y aplicación de la misma.

Como lo menciona Lalanne, parafraseando a Tarsitano, la cláusula anti elusiva en la normativa tributaria busca que si

“los actos o negocios instrumentados por las partes hayan sido realizados en fraude de ley, simulación, abuso de derecho, o cualquier otra forma jurídica que no se corresponda con el derecho privado, la ley otorga potestad a la Administración para desconocer dichas formas y considerar la situación económica real (intentiofacti) como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado aplicaría de acuerdo a la intención real de las partes” (pág. 135, 2006)

Como se ha mencionado, el Art. 17 del CT constituye en Ecuador la cláusula anti elusiva de tipo general, pues se limita a tipificar el principio de realidad económica en materia tributaria, sin establecer ninguna restricción en su aplicación a la Administración Tributaria. Este artículo ha servido para motivar varias sentencias en Corte Nacional de Justicia en Ecuador.

La sentencia del Recurso de Casación No. 271-2010, recurriendo lo resuelto en el juicio de impugnación No.24075-50-09-SV entablado por la compañía Andes Petroleum Ecuador Ltd (Andes) contra el Servicio de Rentas Internas (SRI), por entre otros la Glosa de intereses y comisiones por USD 43,770,069.22 muestra de forma clara la aplicación del principio de realidad económica y los límites que en Ecuador tendría el contribuyente para organizar

sus negocios de la manera que le resulten más provechosos desde el punto de vista tributario.

Como antecedente, Andes registró en su contabilidad gastos financieros y comisiones derivadas de intereses pagados por préstamos realizados con una compañía fuera del país.

Para dicha deducción, la compañía se amparaba en lo dispuesto en el Art. 13 de la LRTI vigente a esa fecha, que establecía que

“Son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador. Serán deducibles, y no estarán sujetos al Impuesto a la Renta en el Ecuador ni se someten a retención en la fuente, los siguientes pagos al exterior:...3.- Los intereses de créditos externos registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que no excedan de las tasas de interés máximas referenciales fijadas por el Directorio del Banco Central del Ecuador a la fecha de registro de crédito o su novación...”

Por otra parte, la Administración Tributaria, cuando realiza el proceso de determinación, establece que la deudora (Andes) y la acreedora del crédito, realmente son partes relacionadas; y, que la empresa por tal motivo debió registrar dichos valores como provisión de fondos o aporte de capital, y no como un préstamo que genere gastos deducibles por intereses y comisiones.

Con tal motivación, la Corte determina en la sentencia, que la operación realizada por Andes no se puede considerar un préstamo, a pesar que la compañía demostró que la transacción tenía como respaldo jurídico un contrato de mutuo y que fue registrada siguiendo los procedimientos que la LRTI establecía para dichas operaciones. En ese sentido, la Corte determina que

fue correcta la actuación de la Administración Tributaria de recalificar el acto jurídico conforme a su verdadera naturaleza económica, por lo cual los gastos y comisiones en intereses generados no corresponden, siendo razonable la aplicación de la glosa impugnada.

De esta forma, la Corte da la razón a la Administración Tributaria, que en sus argumentos ante el tribunal a quo pide “determinar la verdadera esencia económica que subyace tras los fingidos contratos de préstamos en que se basan los gastos de intereses glosados...”

Este fallo es concordante con otro que consta en la sentencia de casación del Caso No. 226-2009, presentado por la Administración Tributaria en contra de la sentencia de 31 de marzo del mismo año, expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del juicio de impugnación propuesto por Alfredo Rivera Cuenca, Apoderado General de SCHLUMBERGER SURENCO S A. SUCURSAL ECUADOR, relacionado a una operación que doctrinariamente se conoce como subcapitalización, donde dicho Tribunal Distrital fallo a favor de la compañía.

En el caso mencionado, la Administración Tributaria argumenta en la presentación del Recurso de Casación que:

“la Empresa multinacional Schlumberger, aportó capital bajo la figura de préstamo a la actora de este juicio, la cual de ese modo pudo deducir intereses; que de ese modo se logró una base imponible menor; que la Administración en su actuación, al tenor del art. 17 del Código Tributario hizo predominar el principio de la realidad económica y la prevalencia de la sustancia sobre la forma; que sobre el particular existe la sentencia del caso 127-2007 de 3 de abril de 2009, en el que se declara que no basta el cumplimiento de los requisitos formales para la aceptación de las deducciones;; que la Administración en el caso en discusión, no lo ha calificado de elusión sino de simulación; que sí es posible calificar

la intención jurídica de las personas que intervienen en un negocio, así como las verdaderas relaciones económicas que existen entre las partes con independencia de las formas jurídicas que utilicen; que se trata de un caso de simulación, lo que se infiere por el monto del pasivo que representa el 84,30% del activo lo que no le convierte a la Empresa en sujeto de crédito en el monto del préstamo solicitado; que no se trata de un caso de economía de opción; que la sentencia resuelve sobre asuntos no controvertidos, pues, la Administración no ha objetado el valor de los instrumentos privados;... y que se ha incurrido en indebida valoración de la prueba.” (pág.1, 2010).

En resumen, la Administración Tributaria manifiesta que amparada en el Art. 17 del CT tiene competencia para recalificar únicamente para efectos tributarios el acto del contribuyente, sin necesidad de atacar el ropaje jurídico, pero sí, su verdadera naturaleza jurídica- económica. También que en el caso existe simulación y no elusión; y que tampoco es un caso de economía de opción.

De ello, se concluye que la Administración Tributaria se atribuye la posibilidad de recalificar los actos del contribuyente tanto en casos que considere de elusión, como de simulación. Se debe agregar que la misma cláusula sirve para combatir tributariamente el abuso de derecho o fraude de ley.

Se puede establecer como definición, que la simulación se produce en términos tributarios, cuando el contribuyente busca un fin que tiene una determinada carga impositiva, en vista de lo cual jurídicamente hace otra cosa que tiene un idéntico resultado pero una carga tributaria diferente. En el caso que se ejemplifica, la diferencia entre retención en fuente por intereses y comisiones con el pago del impuesto a la renta en dividendos.

Doctrinarios como Ugalde, Lalanne y Cahn-Speyer incluyen a la simulación como un tipo de elusión tributaria.

También, de la argumentación referida, la Administración Tributaria permite la Economía de Opción, que incluiría por lo tanto la Planificación Tributaria Explícita e Implícita.

Por su parte, la compañía actora afirma que:

“la Administración no ha probado que en el presente caso existió una provisión de fondos en lugar de un préstamo; que lo que realmente existió en el caso es un préstamo a cuyo efecto hubo un acuerdo de voluntades; que no cabe hablar de verdadera naturaleza económica para interpretar las normas que contienen el hecho generador; que la sentencia impugnada ha reconocido que la interpretación económica viola los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica; que el criterio de realidad económica se encuentra en crisis; que la jurisprudencia sentada por la Sala de lo Contencioso Tributario en el caso Imporgran S.A., particularmente en el Considerando Décimo Tercero, favorece la tesis de la actora de este juicio; que la sentencia recurrida no acepta que haya ocurrido simulación; que no cabe confundir la simulación con la economía de opción y la planeación tributaria; que la tesis que preconiza el predominio de la sustancia sobre la forma, no es aplicable a los sistemas de raigambre latina; que la carga de la prueba, correspondía a la Administración; que la actora aportó con la documentación que señala, concerniente al préstamo de la referencia; y, que el recurso es improcedente por cuanto en la sentencia impugnada, no se aplicó indebidamente el art. 28 del Código Tributario.” (pág 2, 2010).

Naturalmente la compañía, argumenta sobre el rompimiento de la seguridad jurídica al darle potestad Administración Tributaria para interpretar y recalificar un acto realizado en el libre acuerdo de voluntades de particulares, así como la no aplicación del principio de sustancia sobre la forma en sistemas jurídicos latinos. Dice la compañía, que utilizó economía de opción y que la norma anti

elusiva que existe en Ecuador no es específica por lo cual el SRI no puede tener facultades adicionales a las establecidas en la ley.

La Corte por su parte en la motivación de la sentencia, analiza la debida aplicación del Art. 17 del CT y dice que

“...la interpretación es siempre una operación jurídica, no económica. Lo que la doctrina ha sustentado es, que al propósito, la ley tributaria debe ser aplicada, haciendo valer el contenido económico subyacente a las relaciones jurídicas. Tal postura ha sido discutida vivamente por la doctrina, mas, no es verdad que ha sido desestimada. Lo que es más propio afirmar, es que la solución depende de lo que cada legislación prevea dentro de su normativa. (Ver Teoría de la Interpretación Tributaria, Alberto Tarsitano, El Tributo y su aplicación: perspectivas para el Siglo XXI, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez, Coordinadores, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008., I Tomo p. 851 y siguientes). Es evidente que la norma transcrita del Código Tributario, sin consagrar la interpretación económica, permite tomar en cuenta el factor económico, inclusive por sobre las formas jurídicas”

La Corte establece que los límites y alcance de la cláusula anti elusiva, en este caso el Art. 17 del CT depende de lo que cada legislación prevea dentro de la normativa; y, en el caso de Ecuador, la norma permite tomar en cuenta el factor económico, inclusive sobre el ropaje jurídico investido a la operación.

El fallo de la Corte da la razón a la Administración Tributaria, pero con voto salvado.

En la motivación del Dr. Gustavo Durango Vela que salva su voto, argumenta que para que la Administración Tributaria pueda calificar un acto de simulado

debió probar en derecho dicha afirmación, cosa que no lo hizo. Por tal motivo, el contrato de mutuo efectuado es legal.

Por otra parte, señala que únicamente a partir del 30 de Julio del 2008 el legislador establece restricciones y condiciones para la concesión de deducciones del pago de intereses y comisiones por préstamos pagados al exterior.

Para el Juez, si antes de esa fecha el legislador no puso limitaciones en la deducción de intereses, salvo los requisitos legales formales es porque no lo quiso, motivo por el cual no puede el SRI

“a pretexto de realizar una interpretación de la [realidad económica] prevista en el art. 17 del Código Orgánico Tributario, pues de aceptarse su alegación, se daría el absurdo que en el ejercicio 2010 sean deducibles los pagos por intereses por créditos entre empresas vinculadas que no sobrepasen el 300% de su patrimonio, condición fijada en la ley de 31 de julio del 2009, y para el 2001 no se admita la deducción por la aplicación que pretende hacer la Administración Pública Tributaria.” (pág. 5, 2010)

El Juez razona que al no existir una prohibición expresa o límites en la operación realizada por el contribuyente, se debe a que el legislador no lo quiso y por tanto dicha operación está permitida, dándole razón a la compañía sobre que lo realizado fue economía de opción.

La sentencia refuerza la capacidad que tiene la Administración Tributaria para recalificar, utilizando la cláusula anti elusiva, los actos de los contribuyentes con el fin de adecuarlos a su verdadera naturaleza económica. A pesar de ello, no contribuye a la seguridad jurídica, puesto que si se analiza, el fallo hace que se aplique sin que exista una limitación o restricción legal previa una glosa por

intereses relacionados a subcapitalización del 100% del “crédito” que la empresa tiene con su matriz relacionada.

El problema se da porque en el 2008 conforme lo refiere el Juez, se restringe la capacidad del contribuyente para deducir este tipo de gastos en una relación USD 3.00 deuda / USD 1.00 patrimonio.

Si la compañía hubiese realizado la operación en 2008, por lo menos hubiese podido deducirse la parte de intereses pagados que correspondían a un monto de crédito de hasta 3 veces su patrimonio, lo que permite concluir que con una norma más restrictiva posterior la compañía tenía mayor deducibilidad del gasto en intereses y comisiones que con la determinación tributaria realizada por el SRI para el ejercicio fiscal 2001 donde se produce la operación.

Por otra parte, la Corte tampoco podía fallar que la compañía solamente se deduzca la parte de intereses correspondientes al 300% del patrimonio, pues dicho límite fue posterior a la operación de la compañía, y conforme la

“Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa de varias Leyes, publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio del 2008, el legislador, sanja el problema e interpreta el Atrt. 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno, con el siguiente texto: "Art. 18 Se interpretan los artículos 67, 76 y 77 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y por consiguiente los artículos 10 y 13 de la Ley de Régimen Tributario Interno que fueron reformados por los primeros, en el sentido de que los nuevos requisitos, para que los intereses y costos financieros de créditos externos y pagos por arrendamiento mercantil internacional sean deducibles de la base imponible para el cálculo de Impuesto a la Renta y susceptibles de retención en la fuente, son aplicables a los contratos de crédito registrados en el Banco Central del Ecuador a partir de la vigencia de la referida Ley” (pág. 6, 2010).

Dentro de los argumentos de la empresa, se menciona el caso No.127-2007 referente al recurso de casación contra la sentencia de 15 de agosto del 2007 expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación 6611-4284-06 propuesto por IMPORGAN S.A.

En este caso, la Administración Tributaria sustenta que tiene

“la potestad de verificar la incurrancia de los hechos que conforman la cuantificación de los hechos generadores; que la doctrina permite buscar la voluntad económica de las partes y desentrañar la intentiofactis por sobre la intentiojuris; que en la búsqueda de la verdad puede prescindirse de las formas jurídicas adoptadas por las partes en determinadas operaciones comerciales y civiles;...que el contrato no es prueba del cumplimiento de las prestaciones según en forma equivocada acepta la sentencia recurrida;... que para comprobar las transacciones y por ende, los gastos deducibles, éstas deben estar respaldadas por la contabilidad; ...que, injustificadamente, se consideran medios de prueba a hechos que jurídicamente no lo son; y, que, el RUC de la imprenta de la cual proceden las facturas 181 y 192 supuestamente emitidas por JULI S.A. no consta en la base de dalos (sic) lo cual evidencia la inexistencia de esos documentos.” (pág. 2, 2007)

En este caso, la Administración Tributaria glosa los gastos de la compañía IMPORGAN S.A. sustentados con facturas de la empresa JULI S.A. El tribunal a quo da la razón a IMPORGAN, motivando la sentencia en el sentido que dichos documentos son autorizados, que la actora realizó las respectivas retenciones y que, no es responsabilidad del contribuyente verificar la legitimidad del RUC u otros requisitos que no consten en la Ley.

En la motivación de la sentencia de Casación, en cambio la Sala expone el criterio que:

“los gastos, para ser deducibles, deben cumplir con los requisitos formales que la ley ha previsto para el efecto. Este criterio de ninguna manera implica que los requisitos formales sean los únicos necesarios para que los gastos se consideren deducibles, pues, a más de estos requisitos formales, es preciso que la esencia de los negocios jurídicos que subyacen a los elementos formales tenga el sustento conceptual analizado en el Considerando anterior. En conclusión, para que un gasto se considere deducible es preciso que concurren dos requisitos: de un lado, que el mismo esté vinculado razonablemente a la generación del ingreso presente o futuro, real o potencial; y, por otro, que cumpla con los requisitos formales determinados por la ley para sustentarlo.” (pág. 4, 2007).

La Corte falla que “el gasto cuestionado no guarda relación mínimamente razonable con el ingreso de la Empresa actora. Por lo tanto, no habiéndose cumplido con uno de los dos requisitos que se han analizado son necesarios para considerar deducible el gasto” (pág. 4, 2007) dicho gasto no es deducible, y por lo tanto confirma la glosa emitida por la Administración Tributaria.

Es relevante mencionar, que a la fecha de expedición de la sentencia, el 25 de agosto de 2007, no se había reformado el Art. 103 de la LRTI relacionada con la emisión de comprobantes de venta y la obligatoriedad de utilizar el sistema financiero para pagos sobre USD 5,000.00.

Estos fallos adicionalmente nos permiten configurar una conducta del contribuyente que se constituye como fraude de ley tributaria o abuso de derecho, dos términos con su significación propia.

2.2.2 Fraude de Ley Tributaria y Abuso de Derecho.

En Ecuador, a la cláusula anti elusiva determinada en el Art. 17 del CT, se agrega la establecida mediante Art. innumerado agregado después del Art. 36

al Código Civil, por Ley No. 00, publicada en Registro Oficial Suplemento 797 de 26 de Septiembre del 2012, que establece que:“Constituye abuso del derecho cuando su titular excede irrazonablemente y de modo manifiesto sus límites, de tal suerte que se perviertan o se desvíen, deliberada y voluntariamente, los fines del ordenamiento jurídico.”

El artículo del Código Civil citado es complementario al específico a aplicarse como cláusula anti elusiva, sin perjuicio que por la redacción del mismo puede considerarse ambiguo, puesto que la “razonabilidad” de la aplicación de una norma puede ser un concepto subjetivo, y podría entrar en conflicto con lo establecido en la libertad de acción que no esté prohibida por ley, establecida en el Art. 8 del mismo Código Civil, o la norma de mayor jerarquía establecida en el numeral 16 del Art. 66 Constitución de la República del Ecuador referente a la libertad de contratación.

La dificultad para definir el abuso de derecho en general, y el abuso de derecho en el área tributaria, no es ajena a otros Estados, como el alemán, que en el Art. 42 de la Ordenanza Tributaria de 1977, establece que “1. Mediante el abuso de derecho no puede eludirse la ley tributaria. 2. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como nace en el caso de usar una configuración jurídica adecuada a las operaciones económicas”

Sobre este artículo de la ley alemana, Kirchhof, citado por García Novoa (pág. 462, 2004) realiza un análisis que también puede ser aplicable a la norma ecuatoriana:

“los poderes dados a la Administración no son justificados con el objetivo de apreciar una diferencia difusa como aquella entre “uso” y “abuso” de las formas jurídicas... Sobre todo porque el uso de la forma jurídica es inherente a la garantía de la propiedad. Por tanto, la forma jurídica adoptada libremente, como consecuencia de esa garantía, es lo que el legislador tributario debe tomar en cuenta...la búsqueda de ventajas

fiscales forma parte de la libertad de configuración, razón por la cual es el mismo derecho privado que se manifiesta como límite al derecho de planificación fiscal”.

Lo buscado por el legislador ecuatoriano fue introducir en el ordenamiento jurídico general, una norma para evitar adicionalmente el fraude de ley.

Se considera más apropiado el concepto que en la doctrina civilista, Lalanne (pág 119, 2006), citando a Zannoni, señala para el fraude de ley como:

“hacer que opere una norma jurídica con el propósito de eludir, evitar, la aplicación de otra. Se dice, pues, que un acto jurídico es fraudulento cuando si bien sus otorgantes obran legitimados por una norma legal, en realidad eluden otra u otras, que les impedirían obtener el resultado o fin práctico que se proponen. Desde este punto de vista, el fraude se obtiene por lo que se ha dado en llamar la *circunventio legis*: la utilización de una norma de cobertura para obtener a la postre, el fin prohibido por otra norma: la ley defraudada.”

Lalanne siguiendo el razonamiento anterior, determina que para que exista fraude de ley, en la doctrina civilista “se requiere la presencia de tres elementos de manera conjunta. Ellos son: (i) norma jurídica imperativa u obligatoria; (ii) intención de eludir su aplicación; y (iii) utilización de un medio legalmente eficaz para lograrlo” (pág. 119, 2006).

Definido el fraude de ley general y los elementos conjuntos que se requieren para su determinación, se lo debe diferenciar del fraude de ley tributaria, pues conforme lo refiere Falcón y Tella (pág. 11, 1995) en el fraude de ley civil (general) se produce una “vulneración del ordenamiento, mientras que en el fraude de ley tributaria nos encontramos ante un hecho no gravado por ley- que impide apreciar la existencia de vulneración de norma alguna- pero en

circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen”.

Palao Taboada, citado por Lalanne (pág. 124, 2006) define fraude de ley tributaria como “la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales”.

Por tal motivo, en el fraude de ley tributaria existiría por una parte la norma que se quiere eludir; y la norma de cobertura con la que se arroja el acto jurídico.

En este caso, tanto la voluntad aparente expresada a través de los actos jurídicos, como la voluntad real de negocio son coincidentes, siendo lo que difiere lo buscado por el legislador en la norma eludida.

Se debe precisar, que desde el punto de vista doctrinario y legal, es diferente el fraude de ley tributaria y el delito de defraudación fiscal. Dicha diferencia es que no todo fraude de ley tributaria constituye un delito, mientras que la defraudación tributaria es un delito tipificado por cada Estado.

La razón de ello es que en el fraude de ley tributaria, lo que se elude no es una norma concreta, sino la realización del hecho generador y por lo tanto del tributo relacionado. En la defraudación fiscal (defraudación tributaria) el contribuyente realiza consciente y dolosamente conductas tipificadas como delito con la finalidad de evadir el tributo.

Con los antecedentes mencionados, se puede concluir que la simulación tributaria es un tipo de fraude de ley tributaria. También, que conforme lo analizado, la cláusula anti elusiva del Art. 17 del CT es aparentemente efectiva para combatirlo, y por tanto el contribuyente en Ecuador no puede, con la

finalidad de obtener ventajas fiscales, eludir la realidad económica de sus negocios arropándolos con figuras jurídicas diferentes.

Las sentencias de Casación son coherentes con éste razonamiento, permitiendo a la Administración Tributaria la aplicación del principio de realidad económica en todos los casos analizados.

Analizando el abuso de ley tributaria, autores como Palao Taboada, citado por Cahn-Speyer (pág.27, 2006) sostienen que el abuso de derecho es un tipo de fraude de ley tributaria, pues “se abusa de las formas jurídicas cuando se utilizan de manera no conforme con la finalidad para la que las ha establecido y las protege el legislador...”

Se concuerda con el autor en lo relacionado con el abuso de la norma de cobertura utilizada para cometer el fraude de ley tributaria, sin coincidir con su enfoque, pues se debe analizar la norma tributaria que se está eludiendo, y no la norma de cobertura (que generalmente está en otra normativa legal) utilizada para el efecto.

Por ejemplo en los dos casos de casación analizados (Andes y Schlumberger), los contribuyentes utilizaron subcapitalización, al “simular” un crédito en vez de un aporte de capital para proveerse de fondos.

Se puede argumentar doctrinalmente que se abusó de la figura jurídica del mutuo en dicha operación, pero es más apropiado decir que se simuló tributariamente un crédito en vez de un aporte de capital.

Un caso donde entra un criterio subjetivo se lo encuentra cuando un contribuyente registra la depreciación de un vehículo usado, aplicando las condiciones establecidas en la ley y utilizando su libertad para razonablemente estimar su vida útil, incluso si en uso de esa libertad decide una depreciación mayor a la que debería aplicar según la Administración Tributaria o un tercero,

no está cometiendo fraude de ley tributaria o simulación tributaria, pues no está utilizando una figura jurídica diferente a la establecida en la ley para lograr su objetivo. Sin embargo de esto, no realizar razonablemente el cálculo de la vida útil del activo si podría configurar un ejemplo de abuso de derecho.

Si se analiza la aplicación del numeral 7 del Art. 10 de la LRTI, que establece que son gastos deducibles para la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta “La depreciación y amortización, conforme a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil...”.

En concordancia el literal a) del numeral 6 del Art. 28 del Reglamento a la LRTI, dispone:

“La depreciación de los activos fijos se realizará de acuerdo a la naturaleza de los bienes, a la duración de su vida útil y la técnica contable. Para que este gasto sea deducible, no podrá superar los siguientes porcentajes:... (III) Vehículos, equipos de transporte y equipo caminero móvil 20% anual.”

Si el contribuyente adquiere un activo usado, deberá someterse adicionalmente a lo establecido en el literal d) del mismo numeral y Art. del referido reglamento, que dispone que:

“Cuando se compre un bien que haya estado en uso, el adquirente puede calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciar el costo de adquisición. La vida útil así calculada, sumada a la transcurrida durante el uso de anteriores propietarios, no puede ser inferior a la contemplada para bienes nuevos;”

De esta manera, un contribuyente (una empresa por ejemplo) que adquiere un vehículo usado (Cuyo valor máximo de depreciación acumulada es de USD 35,000.00 conforme el numeral 18 del Art. 10 de la LRTI), podrá como máximo

calcular el valor anual de depreciación dividiendo el valor de adquisición del bien para el tiempo en años que resulte de la diferencia de cinco años menos los años transcurridos desde su adquisición como bien nuevo.

Así, para conocer los períodos mínimos de depreciación de un bien usado comprado por el contribuyente en enero de 2013, se deberá aplicar el siguiente cuadro:

Fecha original de adquisición	Uso en años por propietarios anteriores	Años de depreciación previstos en ley	Mínimo período de depreciación deducible en años
Enero 2013	0	5	5
Enero 2012	1	5	4
Enero 2011	2	5	3
Enero 2010	3	5	2
Enero 2009	4	5	1

Por otra parte, la ley establece como valor máximo de depreciación acumulada deducible hasta USD 35,000.00 a la fecha de adquisición, por lo cual un contribuyente únicamente desde el punto de vista tributario si compra un vehículo cuyo valor comercial es de USD 35,000.00, fabricado en el año 2010, podrá realizar conforme el cuadro precedente, un registro de gasto de depreciación anual de USD 17,500.00 anual, puesto que son dos años los que como mínimo establece la ley para deducir la adquisición de este activo.

Es poco probable que después de dos años (o más), el valor residual del vehículo sea cero, motivo por el cual, el contribuyente está difiriendo el pago de Impuesto a la Renta, pues el momento que venda el vehículo deberá registrar el precio de transferencia de dominio, que es un ingreso gravable, pues del gasto de depreciación se benefició en períodos previos.

Como se puede concluir, implícitamente la norma motiva al contribuyente a comprar vehículos usados cuando su valor comercial sea de hasta USD 35,000.00 y tengan menos de 5 años de uso, con el fin de registrar en su contabilidad un valor de gasto de depreciación que evidentemente es mayor al máximo permitido por la ley cuando el contribuyente adquiere el bien nuevo (que sería USD 35,000.00 dividido para 5 años – USD 7,000.00 –).

A pesar de éstos argumentos, la Administración Tributaria podría alegar que se está abusando de la norma jurídica (la tributaria) relacionada con el derecho del contribuyente para “...calcular razonablemente el resto de vida útil probable para depreciar el costo de adquisición” (literal d, del numeral 7 del Art. 10 LRTI).

En el caso mencionado, se opina que no, pues el contribuyente se beneficia únicamente en el diferimiento de la carga tributaria, ya que si vende el vehículo cuando su valor contable sea 0, el precio comercial de venta será la base para el cálculo del impuesto a la renta; por otra parte, si lo conserva, no lo puede seguir depreciando

Frente a esto, se considera que sería por una parte más difícil en los casos que la Administración Tributaria considere que se abusa del derecho probarlo, pues a diferencia del fraude de ley tributaria, el contribuyente no está utilizando una figura jurídica extraña o diferente a lo que en realidad quiere.

Por otra parte, esto no contribuye a la seguridad jurídica, pues el contribuyente estaría en un caso donde lo razonable para él, no necesariamente es razonable para la Administración Tributaria o un Juez.

A pesar de los casos de Casación citados, que deberían servir como antecedente obligatorio para casos similares, es importante señalar que cuando existen circunstancias que podrían volverlos diferentes (dependiendo

de la interpretación de cada parte y de los jueces), la aplicación del Art. 17 se ve limitada.

Específicamente, en el Caso de la Corte Nacional de Justicia No.497-2010, donde la Compañía de Crudos Pesados (OCP) interpone recurso de hecho, al ser negado el trámite del recurso de casación a la Sentencia dictada el 2 de agosto de 2010 por la Cuarta Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal Número 1 de Quito, que desechó la demanda de Impugnación presentada contra la Resolución No.117012008RRECO1334 de 6 de octubre de 2008, en la cual entre otras se establecía una determinación tributaria en concepto del Impuesto a la Renta del período Fiscal 2003

En este caso, la Corte sentencia parcialmente a favor de OCP y desecha la pretensión de la Administración Tributaria de recalificar como subcapitalización la provisión de fondos, y por tanto determinar cómo no deducibles los gastos de intereses y comisiones derivados de la operación de crédito registrada por la compañía, aplicando el Art. 17 del CT.

Si bien la sentencia resuelve varios tipos de alegaciones sobre la determinación tributaria realizada por el SRI, se analizará exclusivamente la parte referida a la subcapitalización.

Por otra parte, la similitud que presenta el caso en la parte de subcapitalización con los ya analizados No.271-2010 (Andes) – citada por parte de la Administración Tributaria en los alegatos del caso – , y No.226-2009 (Schlumberger), hace que sea práctico únicamente analizar las diferencias que la Sala encontró para sentenciar de forma diferente a los casos citados.

1. Se invoca como antecedente de la estructura de capital social de OCP el contrato suscrito con el Estado Ecuatoriano, donde se estipula que el financiamiento del proyecto de construcción del oleoducto de crudos pesados corre por cuenta de la empresa OCP Ecuador S.A., salvo su

capital social que debía ascender a USD 55 millones (en el caso Andes, dentro de los alegatos del proceso, se indica que su capital social es de USD 2,000.00.), por lo que, el crédito subordinado se constituye en una cláusula contractual con el Estado.

- a. La Sala establece que este es el principal argumento por el cual la sala deja sin efecto la glosa por subcapitalización.
2. Se razona que OCP si tiene capacidad de endeudarse en USD 900 millones porque tiene como respaldo el flujo de caja asegurado a través del contrato “shiporpay” que tiene con sus clientes. Al respecto se comenta lo siguiente:
- a. El contrato shiporpay significa que el cliente paga por concepto de transporte de crudo por el oleoducto un precio que se calcula sobre la base de la cantidad transportada, o si no lo usa, o su uso es inferior a una cantidad de crudo determinada, paga por el derecho a transportar una cantidad mínima en el oleoducto, lo que implica que la compañía (OCP) tiene un flujo de ingresos fijo mínimo independiente del uso que den sus clientes del servicio de transporte de petróleo.
 - b. Financieramente, dichos ingresos mínimos mensuales son un flujo futuro de caja que traído a valor presente constituyen un activo susceptible de servir como garantía.
 - c. Los clientes de OCP también son los socios de la compañía, y naturalmente para ellos (desde su punto de vista), la ejecución de dicho contrato constituiría gasto deducible.
 - d. Se opina que es válido el argumento de la compañía respecto a que la capacidad de endeudamiento con terceros no es el capital

social de una entidad, sino la condición de poder pagar (a través de flujo de caja) un determinado endeudamiento, y la cobertura que puede ofrecer del mismo (a través de un activo subyacente). En el caso en mención, tanto el flujo de caja como el activo subyacente de garantía provienen de la misma fuente, cosa que no es inusual en otros negocios de financiamiento, como lo son la titularización de flujos futuros de cartera (activos) con la emisión de títulos valores. Por tal motivo se debería considerar técnicamente insuficiente concluir que una compañía que tiene poco capital social necesariamente tiene poca capacidad de endeudamiento.

- e. Dicho lo anterior, llama la atención que conforme los documentos y argumentos presentados por el SRI al tribunal a quo, el financiamiento externo (que originó pago de intereses por USD 90 millones anuales) haya sido otorgado por OCP LTD., compañía que tiene los mismos accionistas que OCP Ecuador, que adicionalmente son los mismos clientes de la empresa. Si bien la compañía razonablemente podía argumentar que debido a las condiciones especiales de trabajo en Ecuador si es sujeto de crédito con independencia de su capital social, la Administración Tributaria también podía alegar que incluso si operaba el crédito, éste podía ser estructurado de tal forma que la empresa lo obtenía directamente con la banca internacional y con garantía general de sus accionistas, o mejor aún, en vista de la excelente estructuración financiera de la empresa vía mercado de valores internacional lo que indudablemente era más económico, generando menos gastos a la operación. En todo caso, este razonamiento es pertinente en la medida que la Administración Tributaria tenga la potestad de recalificar la operación a través de la cláusula general anti elusiva.

- f. Adicionalmente, la Administración Tributaria en sus argumentos al Tribunal, menciona una serie de condiciones que en cambio no son las usuales en un contrato de crédito, como son el no establecimiento de una tabla de amortización del préstamo, la subordinación de pago a la disponibilidad de fondos del deudor, falta de procedimientos específicos de cobro en caso de no pago y otras que sirven de base para que el SRI califique a dicha operación como provisión de fondos.
3. La compañía demuestra que pagó los intereses y capital, con lo que se desvanece para la Corte la presunción de simulación. Al respecto se puede comentar lo siguiente
 - a. En los casos citados anteriormente las empresas también pagaron intereses, y al igual que en el presente caso, jurídicamente no existió simulación contractual, debido a que la forma jurídica coincide con lo que realizó la compañía, sin embargo de lo cual, la Administración Tributaria lo que se entiende plantea (porque en ninguno de los casos desarrolla la doctrina del concepto) es que operó una simulación tributaria, que es parte del fraude de ley tributaria, donde utilizando una norma de cobertura (contrato de mutuo) se simula con fines tributarios lo que es un aporte de capital. Por tal motivo, se debería entender que en todos los casos no existió simulación contractual, sino simulación tributaria.
 4. Las retenciones en la fuente sobre las tasas que excedieron los máximos legales fueron cumplidas. Al respecto se puede comentar lo siguiente:
 - a. No se conoce si en los casos citados las tasas de interés sobrepasaron los límites que la ley establecía (y establece) para

los créditos contratados. Sin embargo de ello, se debe determinar que el fondo de la cuestión en Litis no es el interés financiero sino el hecho de que para efectos tributarios se debe considerar la operación como crédito o no.

Como se ha citado anteriormente, a pesar que la normativa aplicable a este caso ha cambiado de una norma general anti elusiva a una norma específica que limita la capacidad del contribuyente para deducir los gastos del financiamiento externo, es importante analizar la sentencia, pues limitó la capacidad de la Administración Tributaria de aplicar la cláusula anti elusiva general, establecida en el Art. 17 del CT incluso cuando existen precedentes jurídicos que son argumentados como precedente para realizar procesos de determinación tributaria.

También, esta sentencia hizo que la cláusula general anti elusiva ecuatoriana que como se dijo anteriormente sirvió para limitar la capacidad del contribuyente para realizar actos considerados de simulación tributaria, no sea efectiva en todos los casos a pesar que la legislación tributaria ha tenido importantes reformas para, manteniendo la aplicación del Art 17 del CT, incorporar normativa específica que limita las conductas consideradas elusión impositiva.

El 4 de octubre de 2013, el Director del Servicio de Rentas Internas presentó una acción extraordinaria de protección contra la sentencia que favoreció a OCP del recurso de casación No 497-2010, ante la Corte Constitucional del Ecuador, acción que fue admitida a trámite el 31 de octubre de 2013.

El accionante, señaló que los derechos constitucionales presuntamente vulnerados en la emisión de la sentencia fueron los siguientes:

- “Derecho al debido proceso en la garantía de motivación contemplado en el artículo 76 numeral 7 literal I.

- Derecho a la seguridad jurídica, contenido en el artículo 82.
- Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación, establecido en el artículo 66 numeral 4.
- Derecho a la tutela judicial efectiva consignada en el artículo 75” (Corte Constitucional, Pág. 2, 2013).

En el desarrollo de los alegatos, el SRI argumenta que la sentencia presenta una contradicción entre la parte considerativa y la dispositiva, pues en la motivación establece que la compañía realizó subcapitalización, pero en la resolución admite dicho acto jurídico porque aparte de ser un acto jurídico auténtico en su forma, éste fue realizado conforme el contrato que la empresa tenía firmado con el Estado.

Argumenta la Administración Tributaria, que se violó el principio de seguridad jurídica cuando en el análisis del contrato que OCP firmó con el Estado se llega a conclusiones equivocadas, como lo es un acuerdo de voluntades en referencia a la subcapitalización.

Con respecto a la violación del principio de igualdad formal, igualdad material y no discriminación, el SRI argumenta que la CNJ debió remitirse a fallos de la misma corte que crearon jurisprudencia para casos similares, y por lo tanto debió confirmar las glosas contra la compañía.

Finalmente, según el actor, la sentencia viola el principio de tutela judicial al estar expedida sin motivación suficiente, que es en definitiva el principal argumento que se presenta a la Corte Constitucional para su análisis.

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la parte considerativa de la sentencia, establece que la Corte Nacional de Justicia no tenía competencia para realizar una valoración de la prueba, hecho que la Corte Constitucional

estima que realizó la CNJ para justificar en la sentencia la subcapitalización de OCP.

La Corte Constitucional argumenta que corresponde únicamente al tribunal a quo, en éste caso el Tribunal Distrital de lo Fiscal la tarea de determinar la procedencia y valoración de la prueba. Que dicho tribunal falló a favor del SRI confirmando las glosas al considerar que la prueba aportada por OCP era insuficiente para desvanecerlas.

Finalmente, la Corte Constitucional, considera que se ha violentado el principio de igualdad formal, material y no discriminación al no aplicar en este caso los precedentes jurídicos de obligatoria aplicación.

Por los motivos señalados, en la parte resolutive, la Corte Constitucional declara vulnerados los derechos constitucionales al debido proceso en la garantía de la motivación y seguridad jurídica, dejando sin efecto la sentencia de la Corte Nacional de Justicia No.497-2010 y ordenando retrotraer el proceso hasta el momento anterior al de dictar sentencia, disponiendo que los conjuces especializados de la respectiva Sala de la Corte Nacional de Justicia resuelva el recurso.

Si bien es indudable que el Art. 17 del CT cumple su función tanto disuasiva de carácter preventivo, como también es una herramienta que utiliza la Administración Tributaria para limitar los casos de elusión, también es razonable argumentar conforme lo han mencionado varios doctrinarios ya citados, que el mismo no contribuye a la seguridad jurídica, pues a diferencia de otras legislaciones también ya anotadas (Alemania, Italia y otras), puede hacer que el ente de control actúe más allá de sus competencias.

Al mismo tiempo, dicha ambigüedad hace que el contribuyente pueda con o sin intención aumentar su riesgo tributario, entendido éste como el acto jurídico realizado que podría ser recalificado por la autoridad tributaria.

Por tal motivo, el jurista Eusebio González, citado por el Tribunal Fiscal en el caso OCP referido, establece que

“la ley cumple un papel relevante en el ordenamiento jurídico, pues por un lado es un vehículo generador de certeza (aspecto positivo del principio de seguridad jurídica), y, por otro, es un mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del estado (aspecto negativo del principio de seguridad jurídica) de donde se infiere la íntima relación entre los principios de legalidad y seguridad jurídica” (pág.13, 2012).

Doctrinariamente, el principio de seguridad jurídica tiene que ver con la certeza del derecho, es decir, que las personas saben cuáles son las consecuencias legales de sus acciones u omisiones. La Constitución en su Art. 172 garantiza la aplicación de este principio, al establecer que “Las juezas y jueces administrarán justicia con sujeción a la Constitución, a los instrumentos internacionales de derechos humanos y a la ley.”

También, específicamente, el Art. 25 del Código Orgánico de la Función Judicial, establece que este principio comprende que “las juezas y jueces tienen la obligación de velar por la constante, uniforme y fiel aplicación de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado y las leyes y de más normas jurídicas.”

Por otra parte, el principio de legalidad, doctrinariamente entendido como la potestad y obligación de los funcionarios públicos de hacer únicamente lo establecido en la ley, principio que como se ha establecido, tiene íntima relación con el de seguridad jurídica, pues establece los límites del poder del Estado.

En el ámbito tributario, este principio se ve reflejado en lo establecido en el Art. 217 del CT que dispone que “la Jurisdicción contencioso - tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario.”

Finalmente, en materia tributaria estos dos principios se ven complementados con el principio de reserva de ley, que establece que “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.” (Art. 4 Código Tributario).

Al aplicar los principios mencionados al momento de establecer los límites que tiene la Administración Tributaria cuando emplea el Art. 17 del CT se puede concluir que existe – al igual que pasa en otras legislaciones – un conflicto que provoca inseguridad jurídica conforme se ha mencionado en los casos analizados.

Así, en todos los casos analizados, los contribuyentes alegaron falta de seguridad jurídica y exceso de atribuciones en sus argumentos de impugnación de glosas derivadas de la aplicación del Art. 17 del CT por parte de la Administración Tributaria, postulado al que en algunas ocasiones fue ratificado por la autoridad juzgadora.

Por ejemplo la sentencia emitida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 24473-25445-AC-3317-II-S establece en referencia a la aplicación de la autoridad tributaria del citado artículo que “la Administración se convertiría

en un intérprete con facultades legislativas, llegando a sustituir en la práctica al legislador...”

Igualmente, la Administración Tributaria argumenta en los casos citados, en especial los referidos a subcapitalización, que los contribuyentes utilizaron formas jurídicas cuyo único propósito fue tener una menor carga impositiva, argumento que también fue ratificado por la autoridad juzgadora, creando incluso precedente jurídico obligatorio.

Es relevante mencionar que para que exista precedente jurídico obligatorio, es necesario el cumplimiento de lo establecido en los Art. 184 y 185 de la CRE, en concordancia con lo establecido en el Art. 180 y 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, en cuanto a que se requiere que.

“Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o sí ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.” (Art. 185 CRE).

No existe hasta la fecha un precedente jurídico obligatorio relativo a subcapitalización declarado por la Corte Nacional de Justicia en los términos señalados.

Ante tal situación sería práctico que al igual que lo sucedido con la reforma a la LRTI que específicamente regló las condiciones tributarias para deducir los costos de financiamiento exterior, la LRTI contenga normas específicas anti elusivas, lo que proporcionaría mayor seguridad jurídica.

2.2.3 Elusión Tributaria Internacional

Por la globalización de la economía, el desarrollo de la comunicación, el comercio y los servicios financieros, los individuos y empresas realizan cada vez más transacciones internacionales.

Las empresas multinacionales para realizar operaciones comerciales entre matrices y sucursales en el extranjero forman holdings o tienen empresas relacionadas que distribuyen sus actividades de producción, logística y venta.

Dichas sociedades, si no tienen límites legales o estos tienen vacíos, pueden aprovechar para cargar los costos de su operación en las jurisdicciones de mayor carga fiscal, mientras los ingresos son registrados en las de menor presión tributaria.

Por otra parte, en la operatividad internacional, las compañías, si no analizan previamente las disposiciones tributarias aplicables, podrían verse injustamente avocadas a una doble imposición, originada por la yuxtaposición de una o varias legislaciones tributarias de los países con los que realizan negocios internacionales.

Adicionalmente a estos factores, se debe entender que la legislación tributaria no es neutral, ya que depende de la política económica y los intereses de cada Estado soberano.

Campagnale en su obra "Doble Imposición Internacional", al respecto agrega la motivación que tienen los países exportadores de capital y tecnología, normalmente considerados desarrollados, en gravar las utilidades que sus ciudadanos y empresas obtengan en cualquier parte del mundo (renta global); mientras, que los países en vías de desarrollo, receptores de capital y tecnología, pueden tener políticas que sacrifican ingresos fiscales por volumen de inversión.

Finalmente, existen varios Estados cuya única fuente de ingresos son el turismo y el conveniente tratamiento fiscal que dan a las personas extranjeras que se domicilian tributariamente en sus jurisdicciones.

A dichos países, comúnmente se los llama paraísos fiscales o jurisdicciones fiscales de menor imposición, que son definidos como aquellos que tienen baja o nula fiscalidad, en especial en impuestos directos.

Ogea Ruiz, citando a Banacloche establece además las principales características de estas jurisdicciones:

1. Baja o nula fiscalidad directa.
2. Legislación mercantil y financiera flexible, lo que permite crear y administrar de forma rápida y sin control, sociedades, fundaciones y otros contratos jurídicos que sirven como plataformas para la elusión fiscal internacional.
3. Protección del secreto bancario y comercial, con lo cual las instituciones financieras tienen prohibido revelar información sobre sus clientes a las autoridades; y, paralelamente no se requiere identificar a los propietarios de las compañías.
4. Ausencia de control de cambios.
5. Escasa o nula red de convenios de intercambio de información con otros Estados.
6. Regímenes cercados, en virtud de lo cual los beneficios arriba numerados se aplican únicamente para los “inversionistas extranjeros”.

Tan complejos y opacos son los intereses que se contraponen, que por ejemplo, el Senado de Estados Unidos, conforme lo reporta el periódico español El País (2013), interrogó y cuestionó a Tim Cook, CEO (Presidente Ejecutivo) de Apple, por “las prácticas fiscales agresivas” que implicaron (e implican) que todos los ingresos operacionales de su compañía en Europa son registrados en Irlanda, aprovechando una laguna en la ley estadounidense y del Reino Unido, que en 2012, según información del mismo diario, le permitió a Apple pagar únicamente el 1.9% de sus beneficios netos de ese año que fueron más de 36,000 mil millones de dólares comparados con una tasa del 35% que hubiese pagado si los ingresos se situaban en Estados Unidos o en países de la Unión Europea donde realizó las ventas.

Mientras el Senado criticó a Apple, la SEC (Securities and Exchange Commission), órgano de control de las compañías listadas en la Bolsa de Valores de Nueva York, aprobaba implícitamente sus prácticas, al no observar los mismos informes financieros y tributarios que Apple presentó para su aprobación el mismo año.

Es tan grande el valor estimado de elusión tributaria internacional, que la OCDE y la Unión Europea estiman que para el año 2012 se dejaron de pagar tributos por transacciones que superan los 20 billones de Euros, más del 10% del PIB mundial de ese período.

Dentro de estas transacciones se incluyen las relacionadas con negocios ilegales, a pesar de lo cual dichas transacciones no representaron ni el 20% de la cifra mencionada anteriormente.

Ayuda a este hecho, la sofisticación de los instrumentos legales y financieros utilizados, apoyados por grandes bancos que según información del mismo diario El País (2013), tienen sucursales en los principales paraísos fiscales.

Por ejemplo en el año 2012, Citigroup contaba con 427 sucursales en paraísos fiscales.

Sobre la concentración de las transacciones en paraísos fiscales, según la misma publicación, citando al investigador Nicholas Shaxson, concluye que son

“dos islas, aunque metropolitanas, los grandes búnkeres mundiales: Manhattan y Gran Bretaña. La City de Londres es el centro de la parte más importante del sistema offshore(extraterritorial) global....Su telaraña la completan tres anillos: las dependencias de la Corona (las cercanas islas Man, Guernsey y Jersey); territorios de ultramar (Caiman, Bermuda, Vírgenes, Gibraltar), y excolonias de Hong Kong o Bahamas”

Las consecuencias de la tendencia del uso de paraísos fiscales para eludir el pago de tributos, según el análisis realizado por el mismo investigador son:

1. Una “artificial desfiscalización del capital”, en especial en la zona anglosajona, provocando que las corporaciones norteamericanas pasen de pagar el 40% de los impuestos directos recaudados en los años 50 hasta el 20% que lo pagan actualmente. Así mismo, el 0,1% de los contribuyentes más acaudalados, bajó su carga impositiva en impuestos directos desde el 60% en 1960 al 33% en 2007, erosionando las arcas fiscales y haciendo que uno de los objetivos del Estado como es la redistribución de la riqueza no se cumpla.
2. “La más grandiosa transferencia de riqueza de los pobres – sobre todo por la evasión de capitales de las élites africanas y latinoamericanas a los ricos – en la historia de la humanidad, según la ONG bruselense Eurodadorudad (Global Development Finance: illicitflowsreport 2009)” (El País, 2013).

3. Contribuyeron a generar y exacerbar la crisis financiera mundial iniciada en 2007 según información de la OCDE.

Por otro lado, estas prácticas afectan a otras compañías globales y locales que no sitúen sus operaciones en paraísos fiscales, y que por lo tanto trabajan con una desventaja competitiva al tener una carga tributaria mayor.

Resumiendo, adicionalmente a los intereses contrapuestos detallados al inicio de este trabajo, existen intereses que tienen los contribuyentes, los Estados y terceros, en los tributos derivados de operaciones comerciales internacionales:

1. El legítimo interés del contribuyente de no tener una doble carga tributaria por las operaciones comerciales internacionales que realiza.
2. El interés del contribuyente de maximizar la rentabilidad para sus inversionistas utilizando para ello las herramientas jurídicas que le da la legislación internacional.
3. El interés de los Estados de atraer y conservar inversión extranjera, aprovechando que otros Estados tienen legislaciones tributarias convencionales o más estrictas.
4. El interés que tienen los Estados de recaudar los tributos que normalmente les corresponde, para cumplir sus funciones.
5. El interés de terceros, generalmente compañías, de tener reglas de juego claras para competir en igualdad de condiciones.

Con el fin de armonizar estos intereses y combatir la elusión fiscal internacional los Estados y otros organismos internacionales como la OCDE han desarrollado una serie de herramientas de legislación e información tributaria, para que los actores del mercado puedan realizar sus operaciones sin que se

vean perjudicados por una doble imposición, pero cuidando que los Estados no pierdan ingresos cuando las empresas crean estructuras financieras y jurídicas para eludir el pago de impuestos.

Es importante para ello, diferenciar doctrinariamente entre las acciones legítimas que las empresas realizan para evitar la doble imposición tributaria y la elusión fiscal internacional ilegítima.

Van Der Laat dice que elusión fiscal internacional “consiste en evitar la aplicación de una o varias normas por medio de actos indirectos dirigidos a impedir la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un sistema fiscal menos favorable, produciendo dichas consecuencias en un sistema tributario más favorable para el contribuyente...” (Pág. 3, 2000)

El mismo autor diferencia entre la elusión fiscal internacional legítima de la ilegítima, en la cual el contribuyente se vale de instrumentos jurídicos y financieros internacionales con el único fin de diferir o pagar menos impuestos.

Vista la dificultad de determinar cuáles actos son legítimos y cuáles no lo son, así como la limitación práctica de legislar para evitar su cometimiento, las herramientas que utilizan los Estados para limitar la elusión tributaria internacional son los siguientes:

2.2.3.1 Limitación de transacciones con paraísos fiscales.

Este mecanismo busca evitar que los contribuyentes de un Estado utilicen herramientas legales y financieras para triangular operaciones con paraísos fiscales con la única finalidad de eludir el pago de tributos. En Ecuador tanto la LRTI como su reglamento definen cuáles son los límites en operaciones con paraísos fiscales, por ejemplo en el tratamiento de dividendos e intereses. Adicionalmente desde la publicación de la Resolución del SRI 182 en Registro

Oficial Suplemento 285 de 29 de febrero de 2008 que en su considerando establece la necesidad que

“el Servicio de Rentas Internas, con el fin de precautelar y defender sus intereses fiscales, considera imprescindible establecer normas y regulaciones que limiten las prácticas de elusión y evasión tributaria internacional, las cuales se ven acentuadas mediante la utilización de países cuyos sistemas tributarios ofrecen beneficios fiscales para atraer rentas de no residentes”

En dicha resolución la Autoridad Tributaria enumera los países que Ecuador considera Paraísos Fiscales, sometidos a los límites que la ley establece. Tanto el concepto de paraíso fiscal como la lista de países de la resolución tienen como base los estudios realizados por la OCDE.

El inconveniente de esta decisión es que si bien limita casi en su totalidad las transacciones directas con fines elusivos con paraísos fiscales, también entorpece las que se realizarían con fines legítimos.

2.2.3.2 Mecanismos unilaterales para evitar doble tributación.

La aplicación de este mecanismo es que una jurisdicción que aplica el concepto de renta global, renuncia de forma condicional o no, a recibir total o parcialmente un pago impositivo de la renta de un sujeto pasivo, cuando éste haya recibido ingresos del exterior. Por ejemplo el cuarto inciso del Art. 10 del Reglamento a la LRTI establece que “Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, deberá registrar estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta.”

Este mecanismo está desarrollado para no perjudicar a los residentes del Estado que tienen rentas en el exterior con el pago de doble tributo.

Es posible que esta disposición se aplique exclusivamente para las rentas obtenidas en jurisdicciones con las que el Estado mantenga convenio de doble tributación e intercambio de información, pero en el caso del artículo en mención no hace dicha limitación.

2.2.3.3 Convenios de doble tributación.

Mediante la suscripción bilateral entre Estados de convenios de doble tributación e intercambio de información que son la principal herramienta jurídica y de información con la que cuentan las Administraciones Tributarias para evitar que los contribuyentes eludan el pago de tributos, así como para proteger a los actores comerciales del mercado contra la posibilidad que se vean en la condición de doble tributación por las operaciones comerciales que realizan.

En general, los convenios de doble tributación e intercambio de información regulan el tratamiento que se da a ingresos por renta, normalmente la obtenida por dividendos, intereses, cánones, ganancias de capital en bienes muebles y/o inmuebles, regalías y servicios. Otras dos características relevantes son que establecen el principio de no discriminación, que se refiere al igual tratamiento tributario entre los nacionales, ciudadanos y/o residentes de cada Estado en sus respectivas jurisdicciones.

La última característica se refiere al intercambio de información, que permite a los Estados obtener información relevante de sus nacionales con fines tributarios.

En algunos casos, este intercambio de información no es automático y/o requiere el cumplimiento de requisitos de forma o fondo. Esta característica es utilizada por algunos paraísos fiscales que han firmado convenios de doble tributación e intercambio de información para limitar en la práctica la utilidad de esta herramienta.

Por tal motivo, la OCDE desde el año 2003 (Directiva 2003/48, DO,3 de junio) solicitó que se aplique un régimen automático de intercambio de información, propuesta que ha sido reiteradamente rechazada u objetada parcialmente por países como Luxemburgo, Austria y Países Bajos.

2.2.3.4 Precios de transferencia.

Doctrinariamente, el objetivo de la implementación de la normativa de precios de transferencia es que un Estado pueda controlar cómo reparte la base imponible una empresa global entre las distintas jurisdicciones en las que operan, con el fin de evitar que utilizando una planificación fiscal agresiva intenten cargar sus costos donde exista mayor presión fiscal. López de Haro establece que

“las normativas de precios de transferencia de la mayor parte de los países...imponen a los grupos empresariales la ardua tarea de justificar que las operaciones que realizan entre las filiales que los componen – las cuales pueden determinar en gran medida el beneficio o pérdida tanto de dichas filiales como del grupo en su conjunto – se han realizado en condiciones de mercado, entendiéndose por tales aquellas condiciones que las hubieran acordado con partes independientes.” (Pág. 549, 2010)

Si bien la normativa es aplicable para transacciones con filiales en otras jurisdicciones, también puede ser aplicada de forma local. Tal es el caso de Ecuador que en el Art. innumerado a continuación del Art. 4 de la LRTI establece que:

“Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe

directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas. Se considerarán partes relacionadas, los que se encuentran inmersos en la definición del inciso primero de este artículo, entre otros casos los siguientes:

- 1) La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
- 2) Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes, entre sí.
- 3) Las partes en las que una misma persona natural o sociedad, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de tales partes.
- 4) Las partes en las que las decisiones sean tomadas por órganos directivos integrados en su mayoría por los mismos miembros.
- 5) Las partes, en las que un mismo grupo de miembros, socios o accionistas, participe indistintamente, directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de éstas.
- 6) Los miembros de los órganos directivos de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.
- 7) Los administradores y comisarios de la sociedad con respecto a la misma, siempre que se establezcan entre éstos relaciones no inherentes a su cargo.”

En cuanto a la comparabilidad de las transacciones de mercado, la doctrina lo llama principio de plena competencia, mismo que normativamente se encuentra

en el segundo Art. innumerado a continuación del Art. 15 de la LRTI que establece que

“Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición.”

La normativa de precios de transferencia, vigente en Ecuador a través de su publicación en el Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, tiene coherencia en su aplicación local, pues permite contar con una herramienta jurídica específica para evitar elusión tributaria utilizando transacciones entre personas (naturales o jurídicas) relacionadas localmente.

Para la aplicación del principio de plena competencia, tanto la doctrina como el Reglamento de la LRTI (Art. 85) establecen los siguientes métodos, que establecen criterios para determinar si las transacciones son razonables:

- Métodos basados en la transacción, que son generalmente los que tienen prelación de aplicación en la legislación. En Ecuador, el Art. 86 del RLRTI establece aquello.
 - Método del Precio Comparable no Controlado, cuya metodología está normada en el numeral 1 del artículo en mención. Doctrinariamente llamado “método del precio libre comparable” busca comparar la transacción realizada por las empresas relacionadas, con otra idéntica o de similares características de empresas independientes.

- Método del Precio de Reventa, cuya metodología está normada en el numeral 2 del artículo en mención, en virtud del cual se resta “del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones...con personas o entidades independientes” (López de Haro R., Pág. 554, 2010) con operaciones realizadas entre relacionadas.
- Método del coste incremental en el cual se añade la utilidad habitual que una empresa independiente agregaría a sus adquisiciones que luego las comercializa, para compararlo con el margen que carga la empresa relacionada que adquiere a su vinculada.
- Métodos basados en el beneficio
 - Método de distribución de utilidades, cuya metodología está normada en el numeral 4 del artículo en mención, en el cual se distribuye la utilidad sobre la base de los costos, las ventas o el criterio que sea más aplicable a las operaciones del contribuyente en función de lo que hubiesen obtenido partes independientes
 - Método Residual de Distribución de Utilidades, cuya metodología está normada en el numeral 5 del artículo en mención, en la cual se “determina el precio a través de la distribución de la Utilidad Operacional Global obtenida en las operaciones con partes relacionadas, en la misma proporción que hubiere sido asignada con o entre partes independientes, en operaciones comparables”.
 - Método de Márgenes Transaccionales de Utilidad Operacional que “consiste en fijar el precio a través de la determinación, en transacciones con partes relacionadas, de la utilidad operacional

que hubieren obtenido partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo”. (Numeral 6, Art. 85 RLRTI).

La aplicación de la metodología de precios de transferencia presente aspectos de incertidumbre tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias, debido a que por una parte las empresas globales trabajan para aumentar su rentabilidad global neta utilizando para ello herramientas administrativas como la reorganización, relocalización, tercerización, reestructuración, escisión, fusión, que entre otras ventajas pueden tener un impacto positivo desde el punto de vista tributario.

Los Estados en cambio, buscan mantener la recaudación tributaria de su jurisdicción, con lo cual revisan minuciosamente las transacciones como las mencionadas en el párrafo anterior para determinar si las mismas se hacen únicamente con fines elusivos tributarios.

En este contexto, desde el año 2005 como lo refiere López de Haro, la OCDE creó un grupo de trabajo integrado por representantes empresariales y de administraciones tributarias, cuyos objetivos son analizar y consensuar los condicionamientos tributarios que deben tomarse en cuenta al momento de realizar operaciones que implican aplicación de metodología de precios de transferencia.

A pesar que dicho grupo publicó en septiembre de 2008 un primer borrador del trabajo realizado, la complejidad y nuevas formas de comercio han determinado que dicho documento no pueda ser llevado a calidad de normativa.

Finalmente, es evidente que si los paraísos fiscales cambiarían su legislación tributaria, armonizándola con la mayoría de países que tienen cargas tributarias razonables, desaparecería el incentivo que tienen las empresas para utilizarlos.

Lo último como se puede ver, depende más de los dos centros financieros mundiales localizados en Estados Unidos y el Reino Unido que tienen la suficiente fuerza política e incluso legal en el caso de Inglaterra para tomar decisiones en ese sentido. Lamentablemente, existen intereses económicos que hacen que ese escenario sea poco probable en el corto plazo.

2.3 Evasión Tributaria

Las definiciones que la Real Academia de la Lengua Española da del verbo evadir son las siguientes:

- “1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl.

2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl.
3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes.

4. prnl. fugarse (|| escaparse).

5. prnl. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud.”

Para efectos tributarios, las definiciones constantes en los numerales 3 y 4 son las más aplicables, sin dejar por ello de mencionar la definición del numeral 2 que muestra la dificultad de separar técnica y jurídicamente estas dos acciones del contribuyente en el ámbito fiscal.

Así, es un tipo de evasión tributaria “sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes”, como lo es la acción de fugarse o escaparse de la obligación tributaria sea ésta de cualquier naturaleza.

Según Rodrigo Ugalde, evasión tributaria es “el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida”. (pág.95, 2007).

Para el autor Alejandro Dumay la evasión tributaria “consiste en una burla maliciosa e intencionada de la ley, con el propósito de liberarse en todo o en parte de la carga tributaria a que legalmente se está obligado”. (pág.2, 1970).

El licenciado Mario Pires menciona en cambio que:

“Se produce la evasión cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error a la Administración Tributaria, a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando esta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegalmente para sí o para un tercero en detrimento de los Derechos del Fisco.” (pág. 18, 2012)

Para diferenciar claramente la evasión, de la elusión y la planificación tributaria, la primera conclusión a la que se puede llegar, es que en la evasión, existe una conducta típica cuya finalidad es ocultar dolosamente que se produjo el hecho generador.

Así, un tipo de ilícito tributario es la evasión, pero no todo ilícito tributario es evasión.

Conforme lo determina el doctrinario Delgadillo Gutierrez (pág. 171, 1995):

“En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u

omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita”

El mismo autor, establece dentro del género ilícito tributario a las infracciones y los delitos.

En Ecuador, la evasión tributaria se encuentra actualmente normada en el libro IV del CT, que en su Art. 310 establece que son las disposiciones de este cuerpo legal las que “se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.”

Siendo el ilícito tributario un tipo penal, se aplican adicionalmente a los principios tributarios, los principios del Derecho Penal, mismos que son positivados en el CT.

En el Art. 311 del CT, se establece para las normas punitivas tributarias, la aplicación del principio de irretroactividad, en virtud del cual las normas rigen solo para el futuro, con excepción de las que beneficien al sujeto pasivo.

El Art. 312 del CT establece el principio de conocimiento de las leyes penales tributarias, por lo que “nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.”

En general, el CT establece como género en su Art. 314 a la infracción tributaria como “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”

Doctrinariamente, González Ramírez establece que, “desde el punto de vista de las relaciones que regula, el Derecho puede dividirse en...1. Derecho sustantivo, y 2. Derecho Adjetivo”. (pág. 56, 2007).

El primero, Derecho sustantivo según el mismo autor, se refiere al conjunto de normas jurídicas que establece a la persona (natural o jurídica) como sujeto de derechos y obligaciones.

Derecho adjetivo, es en cambio, en palabras del doctrinario Devis Echandía, citadas por Ramírez:

“la rama del derecho que regula la función jurisdiccional del Estado en todos sus aspectos y que por tanto fija el procedimiento que se ha de seguir para obtener la actuación del derecho en los casos concretos, y que determina las personas que deben someterse a la jurisdicción del Estado y los funcionarios encargados de ejercerla” (pág. 75, 2007)

Hecha esta clasificación, es importante considerar que en el campo tributario, la diferencia entre delito, contravención y falta reglamentaria se establece en el Art. 315 del CT que determina:

“Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

Constituyen delitos los tipificados y sancionados como tales en este Código y en otras leyes tributarias.

Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.

Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.”

Los elementos constitutivos (necesarios) para configurar el tipo de infracción tributaria, están determinados en el Art. 316 del CT., que establece que:

“Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma.

En los delitos, los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.”

La presunción de la consciencia y voluntad en los actos de los contribuyentes que podrían constituirse delitos tributarios, hace que la carga de prueba para desvirtuarla y por lo tanto para desestimar el tipo penal se invierta, siendo el acusado el responsable de demostrar que, ocurrido el acto u omisión tipificada, ésta no fue consciente y voluntaria.

La definición de evasión tributaria, en Ecuador llamada defraudación, se encuentra en el Art. 342 del CT, que determina que:

“Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”

Específicamente, el Art. 344 del CT determina los casos de defraudación fiscal:

“1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;

2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;

3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;

4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados.

5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;

9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;

10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;

11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;

12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;

13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo;

14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente; y,

15.- La venta para consumo de aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y la falsa declaración de volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el SRI, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.”

El CT establece que los casos citados anteriormente, son adicionales a los establecidos en otras leyes tributarias.

De ésta manera por ejemplo, la LRTI establece que se consideran defraudación tributaria los siguientes:

- La recuperación de los créditos incobrables, registrados como tales, que no se contabilicen como ingresos, conforme lo establecido en el inciso quinto del numeral 11 del Art. 10 de la Ley.
- “La liquidación y pago del ICE (Impuesto a los Consumos Especiales) aplicando el margen mínimo presuntivo, cuando de hecho se comercialicen los respectivos productos con márgenes mayores”, conforme lo establecido en el segundo inciso del Art. 76 de la Ley.
- La venta antes del plazo de 5 años y/o sin la autorización de las autoridades correspondientes de armas de fuego adquiridas con exención del ICE por deportistas, conforme el cuarto inciso del Art. 77 de la Ley.
- El Art. 109 de la LRTI establece “Además de los casos contemplados en el Código Tributario, para los efectos de esta Ley constituyen casos de defraudación la falta de emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el reglamento de esta Ley.”

Llama la atención, que no conste como defraudación tributaria la falta de declaración del Impuesto a la Renta, cuando dolosamente no se la realiza para ocultar dicho hecho imponible, con el fin de evadir el pago del tributo. Sin embargo, este comportamiento es sancionado, conforme lo establece el Art. 105 de la LRTI que establece que:

“cuando al realizar actos de determinación la administración compruebe que los sujetos pasivos de los impuestos de que trata esta Ley no han presentado las declaraciones a las que están obligados, les sancionará, sin necesidad de resolución administrativa previa, con una multa equivalente al 5% mensual, que se calculará sobre el monto de los impuestos causados correspondientes al o a los períodos intervenidos, la misma que se liquidará directamente en las actas de fiscalización, para su cobro.”

Dicho lo anterior, es interesante anotar que en el fallo de la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No 1, en el Juicio No. 17501-2011-0105-4059-BC., consideró sobre la no presentación de la declaración de impuestos que “el comportamiento del enjuiciado XXXXX Avilés estuvo dirigido a irrogar perjuicio económico al Fisco al ocultar la renta obtenida en provecho del negocio por el representado” (pág. 2, 2012), confirmando lo determinado por Jefe del Departamento de Ilícito Tributario de la Dirección General de Rentas, “que en calidad de Juez de Instrucción, condenó al pago de la multa del 200% del impuesto establecido en el Acta de Fiscalización, por haber incurrido presuntivamente en el delito de defraudación, **al no haber presentado la declaración ni pagado en el plazo previsto por la ley el impuesto a la renta**” (pág. 3, 2012) del año 1988, concluyendo que dicho acto dio lugar a.

“que haya ocultado totalmente los ingresos de la Empresa para la determinación de las obligaciones tributarias, por lo que se impone una sanción equivalente al 200% del impuesto establecido en el Acta de Fiscalización No 17.O.0810...” (pág.3, 2012).

Considerando otras normas legales tributarias, se da un caso similar con respecto al pago del impuesto a los espectáculos públicos aplicable para los realizados dentro del Distrito Metropolitano de Quito, conforme la Sección VII “Del control y de las sanciones” del Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, (Ordenanza Municipal No. 15, publicada en el Registro

Oficial Suplemento 227 de 6 de Julio de 1999, sustituida por la Ordenanza Municipal No. 204, publicada en el Registro Oficial 116 de 29 de Junio del 2007.) que en su Art. III. dispone:

“El empresario, promotor u organizador del evento, agente de percepción del impuesto a los espectáculos públicos, que habiendo presentado la declaración tributaria correspondiente dentro de los plazos previstos en la presente ordenanza, no entregue el valor del impuesto percibido hasta después de diez días hábiles de haber vencido el plazo para declarar y pagar, por la realización de un espectáculo público permanente u ocasional, incurrirá en defraudación tributaria, conforme lo ordena el Art. 344.7 del Código Tributario y, será sujeto a la sanción que establece el Art. 345 b) del mismo cuerpo legal, esto es, prisión de dos a cinco años, más una multa del doble del impuesto percibido.”

Se debe mencionar, que es el numeral 13 del Art. 344 del CT lo correspondiente al tipo por la no entrega a la Administración Tributaria Seccional del respectivo impuesto; y se aplicaría la pena establecida en el tercer inciso del Art. 345 del CT el que determina la pena por el cometimiento de dicho delito. En este caso, el delito se produce cuando el contribuyente una vez realizada la declaración, no la paga.

Es relevante que la no declaración (de nuevo) no constituye delito sino que es penado con multa conforme lo determina el mismo cuerpo legal cuando establece que:

“Art. III... El empresario, promotor u organizador del espectáculo público que no presente la declaración del impuesto en los plazos que señala esta ordenanza, esto es hasta tres días después de realizado el espectáculo público en el caso de los ocasionales y, hasta diez días después de realizado el espectáculo público en el caso de los permanentes, será sancionado con una multa del dos por ciento del

impuesto causado por cada día de retraso en la presentación de la declaración, hasta por treinta días.”

De igual forma, el mismo cuerpo legal establece que un tipo de defraudación tributaria lo constituye la elaboración de entradas para espectáculos públicos por imprentas no autorizadas para ello, que tendrán responsabilidades civiles y penales.

Si bien en nuestro CT las acciones u omisiones constitutivas de delito tributario se presumen en derecho, y por tanto son dolosas, el doctrinario Paul Cahn-Speyer establece que el dolo “debe abarcar todos los elementos típicos objetivos del delito o infracción”. (Pág. 5, 2006).

Es importante analizar las conductas dolosas en especial cuando éstas son omisivas, (como por ejemplo cuando se omite dolosamente la presentación de declaraciones de impuestos como las mencionadas en párrafos anteriores).

En estos casos, el autor detalla los elementos que deberían existir en una conducta dolosa omisiva:

- Conocimiento de la existencia por parte del contribuyente de las conductas (supuestos-hipótesis) que generarán una obligación tributaria. Este elemento es para la ley ecuatoriana conocido por todo contribuyente, en especial lo referente a la ley penal tributaria, conforme lo establecido en el Art. 312 del CT en cuanto a que nadie puede alegar desconocimiento de la ley penal tributaria como causa de disculpa. En el caso de una conducta omisiva, se refiere al hecho que el contribuyente sabe que producida la declaración tributaria (específicamente del impuesto a la renta), se informa a la Autoridad Tributaria sobre la generación de su obligación tributaria.
- “Conocimiento de la omisión de la declaración tributaria (Pág. 12, 2006),

- Conocimiento de la capacidad individual y concreta para elaborar la correspondiente declaración tributaria.
- Conocimiento de la producción del resultado típico, es decir, conocimiento de que una vez realizada la declaración de impuestos se producirá una obligación tributaria, que si fuese determinada por la Administración Tributaria constituiría defraudación, y,
- Conocimiento de que el resultado anterior es evitable (la defraudación) si se realiza lo jurídicamente debido, es decir, la declaración.

Sobre esa base, es oportuno decir que la doctrina tributaria ofrece suficientes elementos para poder establecer como delito tipificado tributario la omisión dolosa de la declaración de obligaciones tributarias, independientemente que jurisdiccionalmente se ha entendido, como en el caso antes analizado, que dicha omisión si constituye un delito tributario, pero considerando que las normas tributarias de tipo penal no pueden ser interpretadas de forma extensiva, dicho comportamiento debería estar normado en beneficio de la seguridad jurídica.

Siendo que la evasión tributaria, legalmente llamada en Ecuador de fraudación, es un delito que cumpliendo el principio de legalidad debe estar tipificado previamente, no cabe, a diferencia de la elusión y la planificación tributaria implícita la posibilidad de que existan vacíos legales, lagunas, o interpretaciones que permitan tanto desde el punto de vista legal como doctrinario analizar ciertas conductas del contribuyente para determinar si pueden o no ser aceptadas para la optimización de su carga tributaria.

Es importante por tanto analizar lo que determina específicamente la ley y ejemplificar las conductas que constituirían defraudación tributaria, pues no existiendo la posibilidad por parte de la Administración Tributaria o los Tribunales Contencioso Administrativo de aplicar una interpretación extensiva, la figura de defraudación tributaria o evasión es más fácil de delimitar.

Específicamente, en la revisión de los numerales del Art. 344 se encuentran actualmente establecidos los casos de defraudación tributaria.

Por ejemplo, el caso revisado de la compañía IMPORGAN S.A., que sustentó sus gastos facturas de la empresa JULI S.A. que la Administración Tributaria demostró que no existía, constituiría con las leyes actuales un caso de defraudación tributaria.

Primero porque, conforme lo determinado en el último inciso del numeral 16 del Art. 10 de la LRTI establece que "...no serán deducibles los costos o gastos que se respalden en comprobantes de venta falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas."

En tal circunstancia, dicho contribuyente estaría con sus acciones cometiendo el delito comprendido en el numeral 6 (inclusión de costos) y 10 del Art. 344 del CT que establece que es defraudación "Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real"

Es importante analizar lo determinado en el numeral 12 del Art. 344 del CT, que establece como un tipo de defraudación tributaria el "simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal".

En este aspecto hay que diferenciar entre el fraude de ley y fraude de ley tributaria, ya analizado previamente.

Por ejemplo, cuando con el fin de evitar el pago del impuesto a la herencia se simula un contrato de compra venta en vez de una donación (sin perjuicio que el CT ya regula dichos actos) se tiene un caso en el cual el contribuyente

simula un contrato de venta cuando lo que quiere es donar, estando su comportamiento comprendido dentro de lo determinado en el Art. citado.

Sin embargo, si una compañía recibe de parte de uno de sus socios un préstamo con intereses, este hecho podría ser recalificado por la Administración Tributaria como un tipo de elusión y llevaría a recalificarlo como aporte de capital, con lo cual estaría determinando también que el préstamo fue simulado. Dicha simulación no está comprendida dentro del numeral 12 del Art. 344 del CT, con lo cual no sería un delito tributario.

Se debe recordar que en general la elusión tributaria excepto cuando específicamente lo determina la ley tiene como consecuencia “únicamente” la recalificación de los actos realizados por el contribuyente, aplicando el Art. 17 del CT.

Otro caso de defraudación, se da cuando el contribuyente lleva doble contabilidad, que se ejemplifica con el fallo del Juicio de Impugnación No. 133-2009, del 30 de marzo del 2009, dictado por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación que siguió la compañía Almacenes XXXX en contra del Servicio de Rentas Internas.

En dicho juicio, “el juzgador consideró que en base a las pruebas aportadas durante el proceso,... que existió doble facturación con la intención de disminuir considerablemente las ventas en sus declaraciones, lo que a su vez repercutió en un menor impuesto a pagar, por lo que se declara el cometimiento de la defraudación tipificada en las leyes tributarias...” (pág. 7).

Se puede concluir por tanto que los tipos de evasión tributaria en Ecuador están perfectamente delimitados en la ley, y tanto la Administración Tributaria como el contribuyente tienen seguridad jurídica en cuanto a conocer qué conductas u omisiones constituyen elementos del tipo penal tributario.

Es importante mencionar que mediante Registro Oficial Suplemento 180 se publicó el Código Orgánico Integral Penal (COIP), que entrará en vigencia conforme su Disposición Final en ciento ochenta días contados a partir de su publicación en el Registro Oficial, que fue el de 10 de febrero 2014, con excepción de las disposiciones reformativas al Código Orgánico de la Función Judicial, que entraron en vigencia a partir de su publicación.

Puntualmente, dicho Código, norma en su capítulo quinto los delitos contra la responsabilidad ciudadana, dentro de los cuales están los delitos contra el régimen de desarrollo, que a su vez contiene los de defraudación tributaria en el Art. 298, que establece:

“La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria.

5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados.
6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley.
7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados.
8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos.
9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias.
11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador.

12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.

13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho.

17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal.

18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo.

19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas.

Se puede notar que el COIP incorpora 4 tipos penales adicionales a los que tiene el Art. 344 del CT que va a ser derogado, específicamente los numerales

1 y 2 del Art. 298 del COIP relacionados con la información y documentos utilizados para la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.

Adicionalmente, los numerales 12, 13 y 14 del Art. 298 del COIP, si bien se relaciona con el numeral 10 del Art. 344 del CT a ser derogado, el tipo es más detallado, en cuanto al tipo para operaciones inexistentes o con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.

Mediante Disposición Derogatoria Décimo Novena, el COIP derogará los siguientes artículos del CT:

- Art. 318, referente a las circunstancias agravantes de la infracción tributaria, por estar ya contempladas en el COIP.
- Arts. 319 y 320 referente a las circunstancias atenuantes y eximentes de la infracción tributaria.
- Los literales i) y j) del Art. 323, 330 y primer innumerado agregado al artículo 330, referentes a las penas de prisión y reclusión aplicables a la infracción tributaria, por estar ya contempladas en el COIP.
- Arts. 324, 325, 326 y 327, referentes a gradación de penas, concurrencia de infracciones, tentativa, sanción para cómplices y encubridores aplicables a la infracción tributaria, por estar ya contempladas en el COIP.
- Cuarto innumerado agregado al artículo 329 referente al decomiso de los bienes materia del delito.

- Art. 339, sobre la extinción de la acción por la infracción tributaria debido a la muerte del autor, cómplice o el encubridor, por estar ya contempladas en el COIP.
- Los incisos primero, segundo y cuarto del Art. 340 relativo a la prescripción de las acciones por delitos tributarios, por estar ya contempladas en el COIP.
- Los incisos primero y segundo del Art. 341, relativo a la prescripción de las penas privativas de la libertad por delitos tributarios, por estar ya contempladas en el COIP.
- Los Art. 342, 343, 344, 345, 346, referentes a la defraudación tributaria por estar ya contempladas en el COIP.
- El Art. 354, relativo a la Jurisdicción Tributaria y su procedimiento, que pasa a lo especificado por el COIP.
- El Art. 358 y su primer innumerado agregado, referente a la acción pública y acción popular por estar ya contempladas en el COIP; y,
- El Art.359, relativa al inicio de la acción penal tributaria, por estar ya contempladas en el COIP.

Mediante Disposición Derogatoria Vigésima, el COIP derogará el Art. 18 de la Ley del Registro Único de Contribuyentes, relativa a casos de defraudación especial la declaración “como propios, bienes o derechos ajenos; 2. Utilizar identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción; y, 3. Obtener más de un número de Registro de Inscripción”

Para efectos de defraudación tributaria, también, Disposición Derogatoria Vigésima Primera, el COIP de la LRTI el Art. 109 relativo a “la falta de

emisión o entrega de facturas, notas o boletas de venta, la emisión incompleta o falsa de éstas y el no uso o uso parcial de los sellos o cualquier otro tipo de documento de control establecido por el reglamento de esta Ley.”

Llama la atención que no se encuentren derogados de los tipos de defraudación tributaria lo establecido en el numeral 11 del Art. 10, segundo inciso del Art. 76 y cuarto inciso del Art. 77 de la LRTI, pues dichas acciones estarían comprendidas entre los 19 casos del Art. 298 del COIP. Adicionalmente, no derogar todas las normas de tipo penal de otros cuerpos legales va en contra de la exposición de motivos y de la misma naturaleza “integral” del COIP.

Como se puede observar, los legisladores, el ejecutivo y la Administración Tributaria tienen como herramienta para combatir la evasión tributaria el uso de la ley penal, lo que determina que los casos de delito tributario son los que la legislación los tipifica.

3 Conclusiones y recomendaciones

La planificación, elusión y evasión tributaria son figuras jurídicas que tanto en Ecuador como el resto del mundo tienen importantes connotaciones económicas y legales.

Las características similares que tienen estas tres figuras son:

1. Las tres figuras tienen como finalidad el no pago, reducción o diferimiento de la carga tributaria.
2. En las tres, el contribuyente debe realizar un análisis previo para su aplicación, motivo por el cual está consciente previamente cuál es su uso y que beneficios económicos va obtener.
3. En las tres, el contribuyente tiene más de una opción para adecuar sus actos, motivo por el cual para que se considere planificación, elusión o evasión debe decidir voluntariamente si los realiza o no.

Adicionalmente, la planificación tributaria explícita y la evasión tienen como característica común que están normadas en la ley, motivo por el cual el contribuyente y la administración tributaria saben con certeza las consecuencias jurídicas de sus actos.

La planificación tributaria implícita para que pueda ser tal debe al igual que la planificación tributaria explícita cumplir con el principio de realidad económica, es decir coherencia entre la *intentione facti* y la *intentione juris*. Se diferencia de la planificación tributaria explícita en que para obtener los beneficios económicos el contribuyente previamente analiza la ley para aplicarla de la forma más conveniente, considerando entre otros factores financieros y de tiempo.

Este análisis de la manera en que se debe aplicar la ley, necesariamente implica una interpretación. En tal virtud, es posible que se confunda entre la

planificación tributaria implícita y el abuso de derecho de ley tributaria, que es un tipo de elusión tributaria.

En el abuso de ley tributaria por tanto el contribuyente aplica la ley, pero lo hace con un intentiofacti que desborda lo que quiso el legislador al momento de dictar la norma. Debido a ello, este tipo de elusión tributaria es de las más difíciles de combatir, incluso aplicando de forma extensiva lo determinado en una cláusula anti elusiva general, como la que existe en Ecuador.

Esto no sucede con la simulación tributaria, donde el contribuyente simula un acto jurídico que tiene una carga tributaria menor con el acto jurídico que desea, pero que tiene mayor carga impositiva. En estos casos, salvo que expresamente lo determine la ley sus actos no constituyen delito, pues el contribuyente busca una realidad económica que arropa con una figura jurídica diferente.

En la simulación tributaria, se cumple el concepto doctrinario de elusión tributaria en lo referente que el contribuyente busca evitar que se produzca el hecho generador.

Para combatir la elusión tributaria que se vale de la simulación en los términos analizados, Ecuador cuenta tanto con la norma anti elusiva general como con artículos específicos que limitan o recalifican automáticamente los actos de los contribuyente a su verdadera naturaleza jurídica, gravándolos por tanto con el tributo real que corresponde.

En la práctica, a pesar que existe jurisprudencia de la Corte Nacional de Justicia que da la razón a la Administración Tributaria sobre actos determinativos que recalificaron actos jurídicos del contribuyente, aplicando la cláusula general anti elusiva, por la complejidad de algunos actos jurídicos realizados por el contribuyente, existe también por lo menos un fallo contradictorio (OCP) en aplicación del Art. 17 del CT en relación a la figura de

simulación de ley tributaria. Como se mencionó, dicho fallo quedó sin efecto por sentencia de la Corte Constitucional, motivo por el cual la Corte Nacional de Justicia debe dictar sentencia.

Para evitar estos hechos, se recomienda que se sigan incorporando cláusulas anti elusivas específicas que además contribuyen a incrementar la seguridad jurídica en la aplicación de la norma.

Lo anterior se ratifica por lo expresado por la misma Corte Nacional de Justicia en lo referente que son las legislaciones de cada país las que determinan si un determinado tipo de elusión tributaria puede considerarse como parte de planificación tributaria permitida o si debe ser recalificada.

Este hecho implica que en la práctica es imposible legislar todos los tipos de elusión tributaria, pues éstos siempre pueden cambiar en la medida que la actividad privada, en especial la comercial constantemente evoluciona.

Es razonable por tanto concluir que independientemente de la incorporación de cláusulas anti elusivas específicas, la utilidad del Art. 17 CT sigue vigente pues sirve como instrumento jurídico contra los tipos de simulación y abuso de derecho tributario que se presenten en el futuro.

Lamentablemente, dicha potestad discrecional de la Administración Tributaria, no contribuye a la seguridad jurídica. Se recomienda por tanto que se adopten criterios para la aplicación de dicho artículo, mismos que pueden ser similares a los establecidos en la normativa alemana.

Dicho lo anterior, el principal reto de un Estado, es controlar, disuadir y combatir la elusión tributaria internacional, en la medida que las acciones que puede tomar están limitados a su jurisdicción.

Ecuador cuenta actualmente con legislación referente a precios de transferencia y limitaciones de operaciones con paraísos fiscales, que sumados a la cláusula general anti elusiva y la jurisprudencia le da herramientas jurídicas con las que cuentan la mayoría de países para evitar dichas conductas en los contribuyentes.

La colaboración internacional, a través de la firma de convenios de doble tributación e intercambio de información agregan también más instrumentos legales para determinar los valores correctos que un contribuyente debe pagar por sus actividades económicas.

Es importante que Ecuador amplíe la lista de países con los que tiene firmado esos instrumentos, pues en la actualidad solamente cuenta con 19. Países como España tiene 79.

Lamentablemente la existencia de paraísos fiscales, falta de convenios internacionales entre países, y lagunas jurídicas, permite a los contribuyentes realizar operaciones de arbitraje fiscal, que consisten en comparar una o más legislaciones fiscales para aprovechar las lagunas que éstas tienen. El más claro ejemplo de ello es el comportamiento de empresas como Apple, Google, Amazon entre otras que aprovechando las lagunas normativas entre las legislaciones del Reino Unido, Estados Unidos y el resto de países de la Unión Europea tributan valores considerablemente menores a los que deberían si sus operaciones no se dividieran únicamente con fines fiscales.

Finalmente, Ecuador cuenta con una normativa tributaria para delitos fiscales que está siendo reformada, pero que al estar tipificada permite su aplicación efectiva en los casos donde el contribuyente viole la ley con el fin de aminorar o diferir su carga impositiva.

Esta situación permite al contribuyente tener seguridad jurídica sobre cuáles actos que cometa se constituyen en delitos, así como son una herramienta que tiene el Estado para reprimirlos de forma efectiva.

REFERENCIAS

- Arespacochaga, J. (1996). *Planificación Fiscal Internacional*. Madrid, España: Marcial Pons.
- Arias, M. (1964). *Fraude de ley y economía de opción*, Estudios de Derecho Tributario volumen I. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Amoros, N. (1965). La elusión y evasión tributaria. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. Madrid, España.
- Andino M. y Zambonino D. (2012) *Una mirada al Gasto Tributario en Ecuador*. Jornadas Tributarias Noviembre 2012. Centro de Estudios Fiscales CEF. Recuperado el 6 de junio de 2013 de: https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/file.php/43/Jornadas_tributarias_2012/8%20GASTO%20TRIBUTARIO.pdf
- Asamblea Nacional República del Ecuador (2012) *Proyecto de Ley de Código Orgánico Integral Penal aprobado por la Asamblea Nacional el 17 de diciembre de 2013*. Recuperado el 27 de diciembre de 2013 de: <http://es.scribd.com/doc/192099212/COIP-Codigo-Organico-Integral-Penal-Del-Ecuador>
- Bootello, V. y Palacios, J. (2010). *Introducción a la planificación fiscal internacional*. Capítulo 30, en *Fiscalidad Internacional*. Madrid, España: Centro de Estudios Fiscales.
- Cahn-Speyer, P (2006). *La potestad de la Administración para calificar los hechos de acuerdo a su naturaleza económica*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Recuperado el 22 de febrero de 2013 de: http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf
- Carpio, R. (2012). La planificación tributaria internacional. *Revista Retos*, Editorial AbyaYala. (2), (3). Quito, Ecuador.
- Calderón, J. (1997). *La doble imposición internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea*. Pamplona, España: Aranzadi.
- Campagnale, N., Catinot, S. y Parrondo, A. (2001). *El impacto de la tributación en las operaciones internacionales*. Buenos Aires, Argentina: La Ley.
- Cardona, A. (1990). *Derecho Tributario*. Bogotá, Colombia: Temis.

- Cea, J. (2004). *Derecho Constitucional Chileno*, Tomo II, Deberes y Garantías. Santiago, Chile: Ediciones Universidad Católica de Chile.
- Castillo, M. (2010). *El abuso de la personalidad jurídica y la aplicación de la teoría del descorrimiento del velo societario en la Administración de Justicia Tributaria Ecuatoriana*. Quito, Ecuador. Papermimeo.
- Constitución de la República del Ecuador*. (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Convenio para evitar la doble tributación con Corea*. (2013) Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Tributario*. (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD*. (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Orgánico de la Función Judicial* (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Orgánico de Planificación de Finanzas Públicas*. (2013). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Orgánico Integral Penal*. (2014). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Civil*. (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Municipal para el Distrito Metropolitano de Quito, Libro III*. (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Delgadillo, G. (1995). *Principios de Derecho Tributario*, México D.F., México: Editorial Limusa.
- Duma, A. (1970). *El Delito Tributario*, Santiago, Chile: Ediciones Samver.
- El País. *Estados Unidos aprueba las prácticas fiscales de Apple*. Recuperado el 12 de diciembre de 2013 de: http://economia.elpais.com/economia/2013/10/07/actualidad/1381149430_509457.html
- El País. *Europa y el G-20 retan a los 'búnkeres' fiscales*. Recuperado el 11 de diciembre de 2013 de:

http://economia.elpais.com/economia/2013/05/17/actualidad/1368812487_681798.html

El País. *Apple paga el 1,9% de impuestos sobre su beneficio en el extranjero*. Recuperado el 11 de diciembre de 2013 de: http://economia.elpais.com/economia/2012/11/05/actualidad/1352134103_773259.html

Falcón y Tela, R. (1995). El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción. *Revista Quincena Fiscal*, (17), (18). Madrid, España.

Fondo Monetario Internacional. *Informe sobre la estabilidad financiera mundial IMF*. Recuperado el 23 de enero de 2013 de: <http://www.imf.org/external/spanish/pubs/ft/gfsr/2012/02/pdf/sums.pdf>

García N. (2004). *La cláusula anti elusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid, España: Marcial Pons.

González, A. (2007). *Introducción al Derecho*. Bogotá, Colombia: Librería Ediciones del Profesional Ltda.

Gutman M. (2012). *Gregory v. Helvering, COMMISSIONER OF INTERNAL REVENUE. Fallo de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica Enero 07 de 1935. TRADUCCIÓN: Gabriela Franco (Traductora Pública Nacional – U.B.A.)* Recuperado el 22 de febrero de 2013 de: <http://www.dentrode.com.ar/legislacion/superate/2000/10/ti/jurfiscint.pdf>

Juicio No. 17501-2011-0105-4059-BC. (2012). Quito, Ecuador: Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1 Primera Sala.

Juicio No.133-2009. (2009). Quito, Ecuador: Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1 Primera Sala.

Kruse, H. (2001). El ahorro de impuestos, la elusión fiscal y la evasión (Traducido del alemán por Gonzalo Cervera Aguilar), *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II. Bogotá, Colombia: Temis.

Lalanne G. (2006). *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Recuperado el 22 de febrero de 2013 de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_Rev44_GAL.pdf

- Ley del Régimen Tributario Interno.* (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Ley de Compañías.* (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Ley del Registro Único de Contribuyentes.* (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Ley General Tributaria.* (2012). Madrid, España: La Ley.
- López de Haro, R. (2010). *Los precios de transferencia: Normativa y tendencias.* Madrid, España: CEF Ediciones.
- Larraz, J. (1952). Metodología aplicativa del Derecho Tributario. Editorial. *Revista de Derecho Privado.* Madrid, España.
- Ogea, R. (2010). *La legislación española y los paraísos fiscales.* Capítulo 37 en *Fiscalidad Internacional.* Madrid, España: Centro de Estudios Fiscales.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE. *Estadísticas.* Recuperado el 23 de enero de 2012 de: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
- Pérez, J. (2004). *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.* Ponencia presentada en la I Jornada de Derecho Tributario Global. Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Palao Taboada, C. (2004). Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. *Revista El Derecho, Suplemento Tributario.* Buenos Aires, Argentina.
- Pires, M. (2012). *Evasión, Elusión y Economía de Opción en el Ámbito Tributario.* Caracas, Venezuela.
- Raventós, S. (2010). *La reestructuración empresarial como instrumento de planificación fiscal internacional.* Capítulo 33, en *Fiscalidad Internacional.* Madrid, España: Centro de Estudios Fiscales.
- Rodríguez, J. (2001). *Planificación Fiscal Internacional,* en *Manual de Fiscalidad Internacional.* Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Real Academia Española, (2001). *Diccionario de la Lengua Española,* Editorial Planeta. Vigésima Segunda Edición. Madrid, España: ESPASA.

- Reglamento a Ley del Régimen Tributario Interno.* (2012). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Resolución SRI 182.* (2008). Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Sentencia No.132-13-SEP-CC.* (2013). Quito, Ecuador: Corte Constitucional del Ecuador.
- Recurso de Casación No. 497-2010.* (2013). Quito, Ecuador: Corte Nacional de Justicia.
- Recurso de Casación No. 271-2010.* (2012). Quito, Ecuador: Corte Nacional de Justicia.
- Recurso de Casación No. 226-2009.* (2010). Quito, Ecuador: Corte Nacional de Justicia.
- Recurso de Casación No. 127-2007.* (2009). Quito, Ecuador: Corte Nacional de Justicia.
- Robbins, S. (2005). *administración.* México, México: Pearson – Prentice Hall.
- Sierra, H. (1978). El derecho y el revés del impuesto – Legalidad tributaria y evasión, *Derecho Financiero*, Volumen II. Buenos Aires, Argentina: De Palma.
- Servicio de Rentas Internas SRI. *Matriz Investigador.* Recuperado el 23 de enero de 2012 de: <https://declaraciones.sri.gov.ec/pentaho/Home>
- Servicio de Rentas Internas SRI. *Manual de Gasto Tributario 2010.* Recuperado el 22 de mayo de 2013 de: <http://www.sri.gob.ec/web/guest/beneficios-e-incentivos-tributarios>
- Servicio de Rentas Internas SRI. *Incentivos y Beneficios.* Recuperado el 22 de mayo de 2013 de: http://www.sri.gob.ec/web/guest/incentivos-y-beneficios?p_p_id=88&p_p_lifecycle=1&p_p_state=normal
- Spitz, B. (1992). *Planificación Fiscal Internacional.* Bilbao, España: Deusto.
- Ugalde R. y García J. (2007). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria.* Santiago, Chile: Lexis Nexis.

Van Der Laat, D. (2000). Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación Española. Primera parte, *Revista Crónica Tributaria*, 1 (93). Madrid, España.

ANEXOS

ANEXO 1. Matriz de Gasto Fiscal					
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.1.</u>	Exoneración	Pago de dividendos y utilidades.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.2.</u>	Exoneración	Ingresos obtenidos por instituciones del Estado y empresas del sector público que prestan servicios públicos.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.3.</u>	Exoneración	Ingresos exonerados en virtud de Convenios Internacionales.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.4.</u>	Exoneración	Los de los estados extranjeros y organismos internacionales, por los ingresos de bienes que posean en el país, bajo condición de reciprocidad.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

ANEXO 1. Matriz de Gasto Fiscal

Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.5.</u>	Exoneración	Instituciones sin fines de lucro por la parte que se invierte en tales fines.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.6.</u>	Exoneración	Intereses de depósitos a la vista.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.7.</u>	Exoneración	Prestaciones del IESS, pensiones jubilares, pensiones de la FP (ISSFFA e ISSPOL) y pensionistas del Estado.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.8.</u>	Exoneración	Ingresos percibidos por los institutos de educación superior estatales amparados por la LES.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.10.</u>	Exoneración	Premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.11.(1)</u>	Exoneración	Dietas, manutención, gastos de viajes y hospedaje de empleados públicos y trabajadores privados.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.11.(2)</u>	Exoneración	Décimo tercera y décimo cuarta remuneraciones	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.11.(3)</u>	Exoneración	Becas públicas para especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior, entidades gubernamentales e instituciones internacionales.	Incentivo	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.11.(3)</u>	Exoneración	Becas públicas para especialización o capacitación en Instituciones de Educación	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad *Matriz

			Superior, entidades gubernamentales e instituciones internacionales.		Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.11.(4)</u>	Exoneración	Indemnizaciones por desahucio o despido intempestivo (L)	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.12.</u>	Exoneración	Ingresos de discapacitados y mayores de sesenta y cinco años. (L)	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.13</u>	Exoneración	Ingresos provenientes de inversiones no monetarias en servicios de exploración y explotación de hidrocarburos	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.14.</u>	Exoneración	Ganancias patrimoniales por la enajenación ocasional de inmuebles.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.15.'</u>	Exoneración	Ingresos de fideicomisos mercantiles que no desarrollen	Incentivo	*Ahorro/Inversión

			actividad empresarial u operen negocios en marcha.		
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.15."</u>	Exoneración	Ingresos de fondos de inversión y de fondos complementarios.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.15.1.'</u>	Exoneración	Rendimientos por depósitos a plazo fijo pagados a personas naturales y sociedades.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.15.1."</u>	Exoneración	Rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos valores en renta fija, que se negocien a través de las bolsas de valores del país.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.15.1.'"'</u>	Exoneración	Beneficios o rendimientos obtenidos por personas naturales y sociedades, distribuidos por fideicomisos mercantiles de inversión.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.16</u>	Exoneración	Indemnizaciones pagadas por compañía de seguros.	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad

					*Ahorro/Inversión
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.16</u>	Exoneración	Indemnizaciones pagadas por compañía de seguros.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Ahorro/Inversión
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.17.</u>	Exoneración	Intereses por préstamos a trabajadores para que adquieran acciones o participaciones de la sociedad empleadora.	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Ahorro/Inversión
					*Matriz

					Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.17.</u>	Exoneración	Intereses por préstamos a trabajadores para que adquieran acciones o participaciones de la sociedad empleadora.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Ahorro/Inversión
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.18.</u>	Exoneración	Compensación Económica para el salario digno	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.1. [BIS]</u>	Exoneración	Inversiones nuevas y productivas fuera del cantón Quito o Guayaquil.	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Ahorro/Inversión
					*Matriz Productiva/Empleo

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.1. [BIS]</u>	Exoneración	Inversiones nuevas y productivas fuera del cantón Quito o Guayaquil.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.7</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 100% de la depreciación y amortización de equipos y tecnologías para una producción más limpia y generación de energía de fuente renovable.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9</u>	Deducciones	Deducción adicional del 150%	Incentivo	*Justicia

		para obtener la base imponible	de las remuneraciones y beneficios sociales por incremento neto de empleos. Contratación directa de trabajadores con discapacidad.		Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 150% de las remuneraciones y beneficios sociales por incremento neto de empleos. Contratación directa de trabajadores con discapacidad.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9 (1)</u>	Deducciones para obtener la base	Deducción adicional del 150% durante 5 años de las remuneraciones y beneficios	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad

		imponible	sociales por inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera, que supongan la contratación de nuevos empleados con discapacidad.		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9 (1)</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 150% durante 5 años de las remuneraciones y beneficios sociales por inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera, que supongan la contratación de nuevos empleados con discapacidad.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9.(2)</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 150% de la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores discapacitados cuando su	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo

			contratación suponga incremento neto de empleo.		
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9.(2)</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 150% de la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores discapacitados cuando su contratación suponga incremento neto de empleo.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.16</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción de gastos personales y familiares, excluido IVA e ICE, correspondientes a: vivienda, educación, salud y otros. (L)	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.17</u>	Deducciones para obtener	Deducción adicional del 100% de gastos contraídos por las	Incentivo	*Ahorro/Inversión

		la base imponible	medianas empresas para: 1) capacitación para la investigación, 2) mejora de la productividad, 3) gastos contraídos en viajes para la promoción comercial y el acceso a mercados internacionales		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - post 15'</u>	Exención régimen precios transferencia	Exención de la aplicación del régimen de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas cuando el contribuyente tenga un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - post 15''</u>	Exención régimen precios transferencia	Exención de la aplicación del régimen de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas cuando	Incentivo	*Ahorro/Inversión
					*Matriz Productiva/Empleo

			el contribuyente no mantenga suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.		
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 27</u>	Reducciones	Tipo impositivo del 2% sobre las ventas brutas. Impuesto único para la actividad productiva de banano.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 37</u>	Reducciones	Tarifa del 22% IR-Sociedades (reducción de 3 puntos respecto tarifa vigente en 2010)	Incentivo	*Ahorro/Inversión
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - (...)</u>	Reducciones	Reducción de 5 puntos en la tarifa del IR-Sociedades que operen en Zona Especial de Desarrollo Económico.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - (...)</u>	Reducciones	Reducción de 5 puntos en la tarifa del IR-Sociedades que operen en Zona Especial de Desarrollo Económico.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 39.1</u>	Diferimiento del Pago de IR	Exoneración por 5 años de la obligación de pago del anticipo por distribución de capital social entre los trabajadores.	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad *Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 39.1</u>	Diferimiento del Pago de IR	Exoneración por 5 años de la obligación de pago del anticipo por distribución de capital social entre los trabajadores.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Ahorro/Inversión

					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 41.2.b)</u>	Diferimiento del Pago de IR	Exoneración por 5 años de la obligación de pago del anticipo por inicio de actividad.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 41.2.k)</u>	Exoneración	Exoneración de la obligación de pago del anticipo en actividades productivas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 41.2.l)</u>	Exoneración	Exoneración de la obligación de pago del anticipo en actividades	Incentivo	*Ahorro/Inversión

			de desarrollo de software o tecnología, cuya etapa de desarrollo sea superior a un año.		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 97.6</u>	Deducciones	Deducción del 5% de la cuota por cada nuevo trabajador, sin que pueda exceder del 50% de la cuota (RISE).	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 97.6</u>	Deducciones	Deducción del 5% de la cuota por cada nuevo trabajador, sin que pueda exceder del 50% de la cuota (RISE).	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 9.11.(5)</u>	Exoneración	Indemnizaciones a funcionarios públicos por terminación de servicios (L)	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto a la Renta	<u>RALRTI - 28.6.c)</u>	Depreciación	Depreciación acelerada de	Incentivo	*Ahorro/Inversión

		acelerada	activos fijos.		*Matriz Productiva/Empleo
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9'</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 100% de las remuneraciones y beneficios sociales por incremento neto de empleos. Contratación directa de trabajadores.	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9'</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 100% de las remuneraciones y beneficios sociales por incremento neto de empleos. Contratación directa de trabajadores.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9 (1)'</u>	Deducciones para obtener	Deducción adicional del 100% durante 5 años de las	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad

		la base imponible	remuneraciones y beneficios sociales por inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera, que supongan la contratación de nuevos empleados.		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9 (1)'</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 100% durante 5 años de las remuneraciones y beneficios sociales por inversiones en zonas económicamente deprimidas y de frontera, que supongan la contratación de nuevos empleados.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9.(2)'</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 100% de la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores cuando su contratación suponga incremento neto de	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo

			empleo.		
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 10.9.(2)'</u>	Deducciones para obtener la base imponible	Deducción adicional del 100% de la compensación económica para alcanzar el salario digno que se pague a los trabajadores cuando su contratación suponga incremento neto de empleo.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - post 15'''</u>	Exención régimen precios transferencia	Exención de la aplicación del régimen de precios de transferencia en operaciones con partes relacionadas cuando el contribuyente no realice operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 37'</u>	Reducciones	Reducción de 10 puntos en la	Incentivo	*Ahorro/Inversión

			tarifa aplicable al monto de las utilidades reinvertidas en el país para la mejora de la productividad.		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Renta	<u>LRTI - 11</u>	Diferimiento del Pago de IR	Compensación de las pérdidas sufridas en el ejercicio impositivo con las utilidades gravables que obtuvieren dentro de los cinco períodos impositivos siguientes.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 174</u>	Exoneración	Propiedad o posesión de tierras rurales de superficie inferior a 25 hectáreas	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 179</u>	gasto deducible	El ITR causado x 4 será deducible del IR Global, para el cálculo de la renta generada exclusivamente por la producción de la tierra.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Inmuebles de propiedad de Universidades o Centros de Educación superior en la parte que destinen para investigación o educación agropecuaria.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Inmuebles ubicados en ecosistemas páramos, definidos por el Ministerio de Ambiente.	Beneficio	*Medio ambiental u otros objetivos
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Inmuebles ubicados en áreas de protección o reserva ecológica públicas o privadas.	Beneficio	*Medio ambiental u otros objetivos
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Inmuebles de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo

			pequeños agricultores		
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Inmuebles de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Humedales y bosques naturales debidamente calificados por la autoridad ambiental.	Beneficio	*Medio ambiental u otros objetivos
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Inmuebles de propiedad del Estado y demás entidades que conforman el sector público.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a las	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Inmuebles que cumplan una	Beneficio	*Medio ambiental u

Tierras Rurales			función ecológica, en cuyos predios se encuentren áreas de conservación voluntaria de bosques y ecosistemas prioritarios.		otros objetivos
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Territorios que se encuentren en la categoría de Patrimonio de Áreas Naturales del Ecuador, Áreas Protegidas de régimen provincial o cantonal, bosques privados y tierras comunitarias.	Incentivo	*Medio ambiental u otros objetivos
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Territorios que se encuentren en la categoría de Patrimonio de Áreas Naturales del Ecuador, Áreas Protegidas de régimen provincial o cantonal, bosques privados y tierras comunitarias.	Beneficio	*Medio ambiental u otros objetivos
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a las	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Predios rurales sobre los cuales	Incentivo	*Justicia

Tierras Rurales			haya acontecido casos de fuerza mayor o caso fortuito debidamente justificados que afecten gravemente el rendimiento y productividad de los mismos.		Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a las Tierras Rurales	<u>LRET - 180</u>	Exoneración	Predios rurales sobre los cuales haya acontecido casos de fuerza mayor o caso fortuito debidamente justificados que afecten gravemente el rendimiento y productividad de los mismos.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a los Consumos Especiales	<u>LRTI - 77 (1)</u>	Exoneración	Exención del alcohol que se destine a la producción farmacéutica, de perfumes y aguas de tocador; el alcohol,	Incentivo	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

			los mostos, jarabes, esencias o concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas; el alcohol, los residuos y subproductos resultantes del proceso industrial o artesanal de la rectificación o destilación del aguardiente o del alcohol, desnaturalizados no aptos para el consumo humano, que como insumos o materia prima, se destinen a la producción; los productos destinados a la exportación.		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a los Consumos Especiales	<u>LRTI - 77 (1)</u>	Exoneración	Exención del alcohol que se destine a la producción farmacéutica, de perfumes y aguas de tocador; el alcohol,	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

			los mostos, jarabes, esencias o concentrados que se destinen a la producción de bebidas alcohólicas; el alcohol, los residuos y subproductos resultantes del proceso industrial o artesanal de la rectificación o destilación del aguardiente o del alcohol, desnaturalizados no aptos para el consumo humano, que como insumos o materia prima, se destinen a la producción; los productos destinados a la exportación.		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a los Consumos Especiales	<u>LRTI - 77 (2)</u>	Exoneración	Exención de los vehículos ortopédicos y no ortopédicos, importados o adquiridos localmente y destinados al traslado y uso de personas con	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Provisión de bienes y servicios públicos +

			discapacidad.		Reciprocidad
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a los Consumos Especiales	<u>LRTI - 77 (3)</u>	Exoneración	Exención de las armas de fuego deportivas y las municiones que en éstas se utilicen.	Beneficio	*Medio ambiental u otros objetivos
Impuesto a los Vehículos Motorizados	<u>LRT 41/2001 - 6 a)</u>	Exoneración	Vehículos de entidades y organismos del sector público.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a los Vehículos Motorizados	<u>LRT 41/2001 - 6 b)</u>	Exoneración	Vehículos que se encuentren temporalmente en el país por turismo o en tránsito aduanero (permanencia < 3 meses).	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a los Vehículos Motorizados	<u>LRT 41/2001 - 6 c)</u>	Exoneración	Vehículos de servicio público de propiedad de choferes profesionales, a razón de un vehículo por cada titular.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

Impuesto a los Vehículos Motorizados	<u>LRT 41/2001 - 6 d)</u>	Exoneración	Vehículos de la Cruz Roja Ecuatoriana, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer y Junta de Beneficencia de Guayaquil.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a los Vehículos Motorizados	<u>LRT 41/2001 - 7 a)</u>	Reducciones	Rebaja del 80% del IVM en vehículos de servicio público, de transporte de personas o carga no exonerados.	Incentivo	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad *Matriz Productiva/Empleo
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo

Impuesto a los Vehículos Motorizados	<u>LRT 41/2001 - 7 a)</u>	Reducciones	Rebaja del 80% del IVM en vehículos de servicio público, de transporte de personas o carga no exonerados.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a los Vehículos Motorizados	<u>LRT 41/2001 - 7 b)</u>	Reducciones	Rebaja del 80% en vehículos de una tonelada o más que se utilicen exclusivamente en actividades productivas o de comercio.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.1</u>	Exoneración	Productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos y forestales. Carnes en estado natural y embutidos. Pesca que se mantengan en estado natural.	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor	<u>LRTI - 55.1</u>	Exoneración	Productos alimenticios de	Beneficio	*Justicia

Agregado			origen agrícola, avícola, pecuario, apícola, cunícola, bioacuáticos y forestales. Carnes en estado natural y embutidos. Pesca que se mantengan en estado natural.		Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.2</u>	Exoneración	Leche de producción nacional (natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo). Quesos. Yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles.	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.2</u>	Exoneración	Leche de producción nacional (natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo). Quesos. Yogures. Leches maternizadas, proteicos	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Matriz Productiva/Empleo

			infantiles.		
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.3</u>	Exoneración	Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles (excepto el de oliva)	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.3</u>	Exoneración	Pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles (excepto el de oliva)	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo

Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.4</u>	Exoneración	Semillas certificadas, bulbos, plantas, esquejes y raíces vivas. Harina de pescado y los alimentos balanceados, preparados forrajeros y otros que se utilizan como comida de animales para alimentación humana. Fertilizantes, insecticidas, pesticidas.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.5</u>	Exoneración	Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro y los que se utiliza en el cultivo del arroz; arados, rastras, surcadores y vertedores; cosechadoras, sembradoras, cortadoras de pasto, bombas de fumigación	Incentivo	*Ahorro/Inversión
					*Matriz Productiva/Empleo

			portables, aspersores y rociadores para equipos de riego y demás elementos de uso agrícola, partes y piezas que se establezca por parte del Presidente de la República mediante Decreto.		
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.6</u>	Exoneración	Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. Envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
					*Matriz Productiva/Empleo

			fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.		
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.6</u>	Exoneración	Medicamentos y drogas de uso humano, de acuerdo con las listas que mediante Decreto establecerá anualmente el Presidente de la República, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno para producirlas. Envases y etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
					*Matriz Productiva/Empleo

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.7</u>	Exoneración	Papel bond, papel periódico, periódicos, revistas, libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con los libros.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.8</u>	Exoneración	Productos destinados a la exportación	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.9</u>	Exoneración	Los que introduzcan al país:a) Los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derechos e impuestos;b) Los pasajeros que ingresen al país, hasta el valor de la franquicia reconocida por la Ley Orgánica	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

			de Aduanas y su reglamento;c) En los casos de donaciones provenientes del exterior que se efectúen en favor de las instituciones del Estado y las de cooperación institucional con instituciones del Estado;d) Los bienes que, con el carácter de admisión temporal o en tránsito, se introduzcan al país, mientras no sean objeto de nacionalización		
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.11</u>	Exoneración	La energía eléctrica.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.12</u>	Exoneración	Las lámparas fluorescentes	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.13</u>	Exoneración	Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios;	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad *Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.13</u>	Exoneración	Aviones, avionetas y helicópteros destinados al transporte comercial de	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad

			pasajeros, carga y servicios;		*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.14</u>	Exoneración	Vehículos híbridos o eléctricos cuya base imponible sea de hasta USD 35.000.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 55.15</u>	Exoneración	Los artículos introducidos por Tráfico Postal Internacional y Correos Rápidos sin fines comerciales (+ requisitos de valor y peso)	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.1</u>	Exoneración	<p>Servicios de transporte: Nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga. Internacional de carga y desde y hacia la provincia de Galápagos.</p> <p>Transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos.</p>	Incentivo	<p>*Justicia Redistributiva/Equidad</p> <p>*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad</p> <p>*Matriz Productiva/Empleo</p>
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.1</u>	Exoneración	<p>Servicios de transporte: Nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga. Internacional de carga y desde y hacia la provincia de Galápagos.</p> <p>Transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y</p>	Beneficio	<p>*Justicia Redistributiva/Equidad</p> <hr/> <p>*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad</p> <hr/>

			gasoductos.		*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.2</u>	Exoneración	Servicios de salud, incluyendo los de medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.3</u>	Exoneración	Servicios de alquiler o arrendamiento de inmuebles destinados exclusivamente a vivienda.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.4</u>	Exoneración	Servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.5</u>	Exoneración	Servicios de educación en todos los niveles.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.6</u>	Exoneración	Servicios de guarderías infantiles y de hogares de ancianos.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos +

					Reciprocidad
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.7</u>	Exoneración	Servicios religiosos.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.8</u>	Exoneración	Servicios de impresión de libros.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.9</u>	Exoneración	Servicios funerarios.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad

					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.10</u>	Exoneración	Servicios administrativos prestados por el Estado y las entidades del sector público por lo que se deba pagar un precio o una tasa.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.11</u>	Exoneración	Espectáculos públicos	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.12</u>	Exoneración	Servicios financieros y bursátiles prestados por las entidades legalmente autorizadas.	Incentivo	*Ahorro/Inversión
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.13</u>	Exoneración	Transferencia de títulos valores;	Incentivo	*Ahorro/Inversión

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.16</u>	Exoneración	Peaje y pontazgo que se cobra por la utilización de las carreteras y puentes;	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.17</u>	Exoneración	Lotería de la Junta de Beneficencia de Guayaquil y Fe y Alegría.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.18</u>	Exoneración	Servicios de aerofumigación.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.19</u>	Exoneración	Servicios artesanales	Incentivo	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.19</u>	Exoneración	Servicios artesanales	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad

					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.20</u>	Exoneración	Servicios de refrigeración, enfriamiento y congelamiento para conservar los bienes alimenticios del artículo 55.1., y en general de todos los productos perecibles o que se exporten. Servicios de faenamiento, cortado, pilado, trituración y, la extracción por medios mecánicos o químicos para elaborar aceites comestibles.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.22</u>	Exoneración	Seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres.	Incentivo	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.22</u>	Exoneración	Seguros y reaseguros de salud y vida individuales, en grupo, asistencia médica y accidentes personales, así como los obligatorios por accidentes de tránsito terrestres.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 56.23</u>	Exoneración	Servicios prestados por clubes sociales, gremios profesionales, cámaras de la producción,	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad

			sindicatos y similares, que cobren a sus miembros cánones, alcúotas o cuotas que no excedan de 1.500 dólares en el año.		
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 73</u>	Devolución	Devolución del IVA soportado por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas (Exención subjetiva).	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - 74</u>	Devolución	Devolución del IVA soportado por discapacitados en la adquisición de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales y materia prima para órtesis y prótesis.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LRTI - (...) post 66</u>	Crédito Tributario	Crédito tributario por el IVA soportado en la adquisición de chasis y carrocerías por el sector del transporte público-terrestre.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>DECRETO 1232 - 1</u>	Exoneración	Transferencias e importaciones de la materia prima e insumos utilizados para producir fertilizantes, insecticidas, pesticidas, funguicidas,	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo

			herbicidas, aceite agrícola utilizado contra la cigatoka negra, antiparasitarios y productos veterinarios.		
Impuesto al Valor Agregado	<u>RALRTI - 181</u>	Devolución	Devolución del IVA a los mayores de 65 años (L)	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto al Valor Agregado	<u>LEY DE TURISMO - 30</u>	Devolución	Devolución del IVA a los turistas extranjeros por adquisiciones con factura con valor > USD 50,00.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto al Valor Agregado	<u>DECRETO 1232 - 1'</u>	Exoneración	Transferencias e importaciones de los bienes de uso agropecuario	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 1</u>	Exoneración	Vehículos de propiedad de las entidades del sector público	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 2</u>	Exoneración	Vehículos autorizados para el transporte público de pasajeros	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 3</u>	Exoneración	Transporte escolar y taxis autorizados	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 4</u>	Exoneración	Vehículos de transporte terrestre vinculados a la actividad económica del contribuyente.	Incentivo	*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 5</u>	Exoneración	Ambulancias y hospitales rodantes.	Beneficio	*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 6</u>	Exoneración	Vehículos clásicos.	Beneficio	*Medio ambiental u otros objetivos
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 7</u>	Exoneración	Vehículos eléctricos	Incentivo	*Medio ambiental u otros objetivos
					*Matriz

					Productiva/Empleo
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 7</u>	Exoneración	Vehículos eléctricos	Beneficio	*Medio ambiental u otros objetivos
					*Matriz Productiva/Empleo
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - post 89 (...) 8</u>	Exoneración	Vehículos para el uso y traslado de personas con discapacidad.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
					*Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto Ambiental	<u>LRTI - D.T.</u>	Reducciones	Reducción del 50% de la cuota	Beneficio	*Justicia

a la Contaminación Vehicular	<u>SEGUNDA (II.1.)</u>		del impuesto en vehículos con antigüedad mayor a 5 años y cilindrada superior a 2500 centímetros cúbicos (años 4 y 5 de vigencia del IACV)		Redistributiva/Equidad
Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular	<u>LRTI - D.T. SEGUNDA (II.1.)'</u>	Reducciones	Reducción del 80% de la cuota del impuesto en vehículos con antigüedad mayor a 5 años y cilindrada superior a 2500 centímetros cúbicos (años 1, 2 y 3 de vigencia del IACV)	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas no Retornables	<u>LRTI - post 89 (...)</u> <u>17</u>	Exoneración	Embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad *Provisión de bienes y servicios públicos + Reciprocidad
Impuesto a la Salida de Divisas	<u>LRET - 159 (1)</u>	Exoneración	Efectivo por valor de hasta una fracción básica desgravada de	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad

			impuesto a la renta de personas naturales		
Impuesto a la Salida de Divisas	<u>LRET - 159 (2)</u>	Exoneración	Transferencias realizadas al exterior de hasta USD 1.000.	Beneficio	*Justicia Redistributiva/Equidad
Impuesto a la Salida de Divisas	<u>LRET - 159 (3)</u>	Exoneración	Pagos realizados al exterior para la amortización de capital e intereses de créditos otorgados por instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, destinados al financiamiento de inversiones previstas en el Código de la Producción.	Incentivo	*Ahorro/Inversión

Tipo de Impuesto	Base Legal	Efecto tributario	Aplicación	Tipo	Objetivo
Impuesto a la Salida de Divisas	<u>LRET - 159 (4)</u>	Exoneración	Pagos realizados al exterior por ZEDE's: 1) por concepto de importaciones de bienes y servicios relacionados con su actividad autorizada; 2) para la amortización de capital e intereses generados de créditos que les hayan otorgado instituciones financieras internacionales, con un plazo mayor a un año, para el desarrollo de sus inversiones en el Ecuador.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo
Impuesto a la Salida de Divisas	<u>LRET - 159 (5)</u>	Exoneración	Pago de dividendos por sociedades domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a no	Incentivo	*Ahorro/Inversión

			residentes en el Ecuador que no estén domiciliados en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición		
Impuesto a la Salida de Divisas	<u>LRET - post 162</u>	Crédito Tributario	Los pagos realizados por concepto de ISD en la importación de las materias primas, insumos y bienes de capital que sean incorporados en procesos productivos, constituirán crédito tributario del IR.	Incentivo	*Ahorro/Inversión *Matriz Productiva/Empleo

Adaptado de: Servicio de Rentas Internas