PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

ESCUELA DE DERECHO

TRABAJO DE DISERTACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO

PRESUNCIÓN Y FICCIÓN LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA EVITAR LA ELUSIÓN FISCAL: ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES CASOS DE IMPUESTO A LA RENTA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

AUTOR: MARCO DAVID SOTOMAYOR CAMACHO

DIRECTOR: DR. SANDRO VALLEJO ARISTIZABAL

QUITO, OCTUBRE 2016

CARTA DE AUTORIZACIÓN DEL DIRECTOR DE LA DISERTACIÓN

En calidad de Director del Trabajo de Disertación, denominado PRESUNCIÓN Y FICCIÓN LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA EVITAR LA ELUSIÓN FISCAL: ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES CASOS DE IMPUESTO A LA RENTA EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA, me permito certificar que la misma es original y ha sido desarrollada por el señor MARCO DAVID SOTOMAYOR CAMACHO, bajo mi dirección y conforme todas las observaciones realizadas, autorizo para que el mismo pueda ser defendido frente al tribunal designado.

En la ciudad de Quito, a los 4 días del mes de Octubre del 2016.

Dr. Sandro Vallejo Aristizábal.

DIRECTOR DEL PLAN DE DISERTACIÓN

ASPECTOS PRELIMINARES O INTRODUCTORIOS

DEDICATORIA

*A **Dios**, pues en él descansamos gracias a la verdad que como seres humanos nos muestra cada día.*

*A mis padres **Marco y Dorila** por ser los mejores maestros de esta escuela que se llama vida. Por representar la justa medida entre la acuciosidad y la paciencia. Por demostrarme que, a pesar de cualquier obstáculo, en la vida siempre hay una razón para luchar: la Familia.*

*A mis hermanas **Diana y Estefanía**, por ser el mejor regalo que me han dado mis padres.*

*A mi **novia**, por ser un apoyo constante, por ser una luz.*

*A mi sobrina **Isabela**, por venir a este mundo a representar lo más puro y bello, el fruto del amor.*

AGRADECIMIENTOS

A DIOS, él siempre es el camino, la verdad y la vida.

A mi FAMILIA por ser el pilar de mí caminar, mi apoyo, mí día a día.

A la FACULTAD DE JURISPRUDENCIA de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, por permitirme generar un conocimiento crítico de la ciencia jurídica, por darme los elementos con los cuales podré ejercer con consciencia y rectitud mi nueva profesión, y por hacerme entender que al Derecho hay que vivirlo, respirarlo en cada momento de la vida.

A todos quienes conforman el equipo de PROFILEGAL ABOGADOS. A mis compañeros y compañeras de oficina por su apoyo en estos dos últimos años, por darme las pautas y enseñanzas diarias de cómo se hace Derecho, y adentrarme en el mundo del ejercicio profesional, entendiendo que solo con sacrificio y trabajo arduo se logran forjar los mejores.

Al Dr. Sandro Vallejo, director de la presente disertación, quién me permitió darle rienda suelta a mi criterio en pos de encontrar mis propias respuestas.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCIÓN…… 1

DESARROLLO DEL TRABAJO…… 2

1. Capítulo Primero: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA…… 2

1.1. Introducción…….... 2

1.2. Evasión Tributaria y su diferencia con la Elusión Tributaria…….. 4

1.3. Economía de Opción o Planificación Tributaria y su diferencia con la Elusión Tributaria…….. 14

1.4. Elusión Tributaria: causas y características……..... 19

2. CAPÍTULO SEGUNDO: PRESUNCIÓN Y FICCIÓN LEGAL……. 28

2.1. Cuestión preliminar: principio de Realidad Económica en la normativa ecuatoriana. Análisis del artículo 13 y 17 del Código Tributario……..... 28

2.2. La presunción legal……..... 39

2.2.1. Presunciones de Hecho……..... 44
2.2.2. Presunciones de Derecho……. 46
2.2.3. Presunciones legales en materia tributaria…….. 49

2.3. La ficción legal……..... 56

2.3.1. Concepto y diferenciación con las Presunciones Legales Absolutas……. 57
2.3.2. Ficciones legales en materia tributaria…… 66

2.4. Presunciones y Ficciones Legales en materia tributaria, como normas Anti-Elusivas…….. 68

3. CAPÍTULO TERCERO: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA ECUATORIANO…… 81

3.1. Impuesto a la Renta en la legislación ecuatoriana…… 81

3.2. La Elusión tributaria en el Impuesto a la Renta ecuatoriano……..... 88

3.3. Breve análisis de los principales casos de presunciones y/o ficciones legales

en materia tributaria para combatir la Elusión Fiscal presente en la LORTI…… 92

3.3.1. Régimen de precios de transferencia. Artículos innumerados siguientes al artículo 15 de la LORTI como una presunción legal de hecho en materia tributaria……... 92

3.3.2. Subcapitalización. Numeral 2 del artículo 10 de la LORTI como una presunción legal de derecho en materia tributaria. Breve análisis…….. 96

3.3.3. Impuesto a la renta sobre donaciones. Mecanismo de desarrollo de Elusión Tributaria. Breve análisis…… 99

4. CONCLUSIONES …….. 104

5. RECOMENDACIONES ……..... 108

6. BIBLIOGRAFÍA …… 110

CUERPO DEL TRABAJO

RESUMEN

La Elusión Tributaria es un fenómeno conceptualmente autónomo, y que se diferencia de conceptos como son los de evasión fiscal o economía de opción. Su principal característica es el uso de actos o contratos o cualquier otro mecanismo legal, para poder evitar el pago de tributos a través de la no consecución del hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria. Es decir su principal característica es evidentemente un accionar lícito.

De todas maneras los Estados y principalmente las Administraciones Tributarias ejercen políticas que combaten estas prácticas. Las presunciones y las ficciones legales en materia tributaria son herramientas que el legislador ha implementado como medios idóneos para poder limitar conductas que a pesar de legales se consideran ilegítimas. Tanto las presunciones como las ficciones legales se insertan en lo que se conoce doctrinariamente como normas anti-elusivas que permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos, e incorporarlos como hechos generadores de los tributos. De esta manera se estará restringiendo el campo de acción de los contribuyentes que propendan a estas conductas, haciendo que la legislación tributaria los alcance.

En la legislación ecuatoriana y en uno de sus principales tributos, como lo es el Impuesto a la Renta se puede evidenciar la presencia latente de las presunciones y ficciones legales como mecanismos anti-elusivos. De igual manera, y en base a un estudio un poco más pormenorizado podemos encontrar aún supuestos de hecho que no son alcanzados por la previsión del legislador, y que representan conductas elusivas evidentes, que permiten el no pago de tributos.

ABSTRACT

Tax Avoidance is a conceptually autonomous phenomenon, and that differs from concepts such as tax evasion or economy option. Its main feature is the use of acts or contracts or any other legal mechanism, in order to avoid paying taxes through the non-achievement of the operative event giving rise to the tax liability. Is its main feature is obviously a lawful action.

Anyway States and Tax Administrations exert primarily policies that combat these practices. Legal presumptions and fictions in tax matters are tools that the legislature has implemented as appropriate means to limit behavior that despite legal are considered illegitimate. Both presumptions as legal fictions are inserted in what is known as doctrinally anti-circumvention rules allowing typify those elusive assumptions made, and incorporated as operative events of taxes. In this way you are restricting the scope of taxpayers that tend to these behaviors, making the tax legislation the scope.

Ecuadorian law and one of his main taxes, as is the Income Tax can demonstrate the presence of latent assumptions and legal fictions as anti-elusive mechanisms. Similarly, and based on a slightly more detailed study we can find even factual circumstances which are not subject to the forecast of the legislator, representing obvious avoidance behaviors that allow non-payment of taxes.

INTRODUCCIÓN

La Elusión Tributaria es un fenómeno latente en la normativa de la materia en la mayoría de los Estados de Derecho a nivel mundial. La conducta psicológicamente natural de todo ciudadano/contribuyente es la de evitar en mayor medida el pago de tributos por ser el resultado de una imposición: es un gasto que no genera ningún provecho directo para quién lo paga.

Desde esta perspectiva el concepto de "Elusión Tributaria" nace como un fenómeno progresivo, pero que sin embargo en su estudio doctrinario presenta una variedad de caracterizaciones y homogeneidad en sus conceptos, que llevan a generar ciertos puntos de divergencia al momento de poder precisar una definición concreta de este fenómeno. Por ende es necesario accionar cada vez más un ejercicio de depuración conceptual del mismo en razón de dilucidar si las conductas elusivas son lícitas o ilícitas.

En mayor medida las Administraciones Tributarias han asestado una lucha contra este tipo de conductas, empleando diversos mecanismos que pueden ir desde la misma técnica legislativa hacia la aplicación de criterios jurisprudenciales o interpretativos de la norma. Sin embargo el legislador y las Administraciones Tributarias deben tener cuidado en la sobre-utilización de los mismos, pues cargar un sistema tributario con estas características, generaría malestar en la cultura tributaria de un país y desanimaría los fines para los que fueron creados. De todas maneras el fenómeno elusivo es una realidad presente. Considerada una amenaza para los fines recaudatorios del fisco, que es menguada a través de mecanismos que resultan efectivos, que tanto en su fase teórica y como operan en nuestra realidad veremos a continuación.

1. CAPÍTULO PRIMERO: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

1.1. Introducción.

La doctrina ha ido trabajando en la caracterización concreta de lo que se puede entender por "Elusión Fiscal" o "Elusión trib utaria", intentando denotar el principal rasgo característico de la misma, en contraposición con conceptos que doctrinalmente se confunden con este fenómeno, como son el de evasión tributaria o el de economía de opción.

Previo a poner en conocimiento del lector una idea de las diversas conceptualizaciones cabe anotar que el fenómeno de la Elusión tributaria tiene su origen, desde mi punto de vista, en los siguientes aspectos: (i) primero, el comportamiento espontáneo y consecuente de los contribuyentes frente a la imposición de tributos: el intentar evitarlos; (ii) segundo, el surgimiento de normas que impiden evitar los mismos, generando así la ilicitud de ciertas conductas que estén encaminadas hacia tal fin en específico.

En cuanto al comportamiento espontáneo de los contribuyentes, me refiero a lo que la sociología (y psicología) tributaria entiende por la primera y más instintiva reacción de los mismos ante las exigencias tributarias: el de abstenerse del cumplimiento de las mismas. El autor Gunter Schmolders, denomina al pago de tributos como un "pago psicológicamente sin motivo", que en el campo de la conducta fiscal, no despierta factores activos positivos para el contribuyente, sino más bien resistencia y pasividad"[1]. Por tanto el pago de tributos para cualquier ciudadano, a pesar de que se maneje el discurso de que estos contribuyen al bienestar social, siempre estará marcado por una actitud contraria y una reacción frente a todo lo que por coacción se genere para su pago.

[1] SCHMOLDERS Gunter, *Problemas de Psicología Financiera*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1965, pp. 112-113.

Teniendo en cuenta la naturaleza del accionar del contribuyente frente al pago de tributos, las administraciones velan porque las normas impositivas de pago de estos se cumplan, incorporando a los ordenamientos jurídicos aquellas que castiguen cualquier tipo de conducta contraria a los fines fiscales. Evidentemente las conductas contrarias a tales fines se tornan ilícitas, con lo cual la esfera tributaria e incluso la penal se activan para evitar ese tipo de comportamientos.

Cabe recordar que según el artículo 24 del Código Orgánico Tributario, vigente en la República del Ecuador indica que los sujetos pasivos, (contribuyente, responsable o sustituto), están obligados al pago de tributos:

> *Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está* ***obligada*** *al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.*

El artículo precitado mantiene concordancia con lo establecido en el numeral 15 del artículo 83 de la Constitución Política del Ecuador, que indica que son **responsabilidades** de las ciudadanas y ciudadanos *"Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos por la ley".*

Para el cumplimiento de tales obligaciones y responsabilidades, la Administración Tributaria se dota de facultades de recaudación que comprenden las formas o sistemas que establezca la ley para cada tributo. Es decir su facultad recaudadora. Al no cumplir con tal obligación y responsabilidad, el mismo Estado, posee también facultades sancionadoras tendientes a evitar el incumplimiento de obligaciones tributarias, contempladas en el artículo 70 del Código Tributario.

Mucho más evidente se hace esta facultad cuando el incumplimiento de obligaciones tributarias sobrepasa la esfera de la rama tributaria del derecho, hacia la penal. Desde esta perspectiva el contribuyente, siempre teniendo en cuenta su tendencia hacia el evitar el pago de tributos, y aun con más consciencia de que en el Derecho Tributario actual, los Estados se dotan constantemente de normas para contrarrestar tales esquivos; se ha generado cierto accionar de incurrir en comportamientos que coadyuven a los ciudadanos de un Estado evitar generar obligaciones tributarias para sí, así como de mantenerse dentro de comportamientos permitidos por los ordenamientos jurídicos en este ámbito, y poder evitar también sanciones a futuro. De tal manera se ha llegado a conformar el fenómeno de la Elusión Tributaria.

En razón de poder ir depurando el concepto de Elusión Tributaria es necesario esclarecerlo a través de la conceptualización de fenómenos cercanos al mismo, sea en un sentido de semejanza (evasión tributaria) o contraposición conceptual (economía de opción o planificación tributaria). Empezaré definiendo a la Evasión.

1.2. Evasión Tributaria y su diferencia con la Elusión Tributaria.

La Evasión tributaria o Evasión Fiscal, es un fenómeno que ha sido desarrollado de manera extensa por la doctrina y legislación de los Estados. La definición de evasión en reiteradas ocasiones es confundida con el concepto de Elusión Tributaria, y gran parte de la doctrina cree más bien que la elusión tributaria es una especie de evasión, debido a que este último término se ha caracterizado en un sentido general y amplio.

La doctrina define la evasión tributaria de diversas maneras. Para el tratadista Héctor Villegas la evasión es:

toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas y omisivas de disposiciones legales.[2]

El Dr. Taveira Torres indica que *"en estricto sentido la evasión fiscal, debe entenderse en el fenómeno que resulta de la conducta voluntaria, y dolosa, ya sea omisiva o comisiva, de los sujetos pasivos para eximirse de cumplir, total o parcialmente, las obligaciones tributarias de corte patrimonial."*[3]

Para Ernst Blumenstein, quién fue el primero en dar conceptos estrictamente jurídicos sobre los conceptos de evasión y elusión, define a la evasión como *"el hecho de que una prestación impositiva se sustrae al ente público, por parte de una persona obligada a la prestación."* El autor precitado identifica la evasión como la conducta del contribuyente a inducir a error al órgano competente en materia tributaria. Las notas esenciales que él desprende de este fenómeno son: que exista previamente una obligación tributaria, con cargo al evasor, y que el tributo resulte total o parcialmente impago. [4]

En un inicio, y previo a que en la doctrina y en la normativa tributaria se pudieran ir depurando y diferenciando conceptualmente los temas de evasión, elusión y demás afines a esta clase de fenómenos, el concepto de evasión tributaria se lo consideraba de manera genérica. Básicamente cuando se hablaba de evasión se hacía referencia a un concepto que

---

[2] VILLEGAS Héctor, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires. Ed. Depalma, 1992, página 170.

[3] TAVEIRA TORRES Heleno, *Derecho Tributario y Derecho Privado Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria*. Madrid, Ed. Marcial Pons, 2008, páginas 148 y 149.

[4] BLUMENSTEIN Ernst, *Sistema de Derecho Tributario*, Milán. Ed. Guiffré. 1954, página 148. Citado por Antonio Duran-Sindreu Buxandé, *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: Economía de Opción, Autonomía de la Voluntad, y Causa en los Negocios*, Madrid, Ed. Arazandi, 2007.

implica toda actividad tendente a sustraer (total o parcialmente), y para beneficio del propio contribuyente que promueve esa actividad, el tributo legalmente debido a la Administración Tributaria.

Vanessa Cárdenas Navarro y Marianne von Gierke Barassi definen a la evasión tributaria como "*toda acción u omisión parcial o total, tendiente a* ***"eludir",*** *reducir, retardar el cumplimiento de la obligación tributaria"*[5]. Precisamente esta clase de definiciones se presentan como un ejemplo claro de la generalización que se le suele dar al concepto de evasión, integrando al fenómeno elusivo en tal concepto, y no diferenciándolo. Evasión, legal, evasión impropia o atípica son algunos ejemplos de esta clase de conceptos

Hay que tener claro que esos mismos conceptos elaborados por la doctrina suelen ubicarse en posiciones antagónicas respecto del uso adecuado de los términos de evasión o elusión para poder establecer una diferenciación clara. No sin razón el autor Sainz de Bujanda indica que *"el contenido sumamente amplio que se pretende atribuir a la evasión, acaba por desorbitar y diluir su concepto, haciéndolo inoperante (…)."*[6]

Sin embargo la importancia en cuanto a la clarificación del concepto de evasión tributaria, contribuye a dar apertura al estudio de fenómenos como el objeto del presente trabajo, la elusión tributaria. Es un ejercicio de depuración conceptual que responde a las nuevas tendencias de la normativa tributaria, hoy en día basadas en los comportamientos de los contribuyentes. Al respecto se pueden ya ver claramente, en comparación con las

[5] CÁRDENAS NAVARRO Vanessa, VON GIERKE BARASSI Marianne, *Evasión y Elusión como Fraude Fiscal en el sistema Tributario Nacional*, Santiago, Publicación Universidad de Magallanes, 2008, página 4

[6] SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Notas de Derecho Financiero* Tomo I, Madrid, Publicación Universidad de Madrid, 1975, páginas 396 y siguientes.

definiciones previas dadas del concepto de elusión, diferencias con la "evasión" tributaria que son importantes demarcar:

- En primer lugar se puede apreciar que la evasión tributaria necesariamente representa la actividad de evitar el tributo en relación al nacimiento ya consumado de una obligación tributaria. Obligación contemplada en la normativa que se genera a raíz de la consecución del hecho generador. El artículo 15 del Código Tributario indica que:

  > *Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero,* ***al verificarse el hecho generador previsto por la ley.*** (El resaltado es mío).

  En razón de aquello para que haya evasión tributaria, la conducta del contribuyente pretenderá evitar el pago del tributo cubierto o amparado por una norma expresa. Así al momento que se evita el pago del mismo, y de manera más general el cumplimiento de la obligación tributaria nacida de la norma se está cometiendo evasión tributaria. No pasa así con el fenómeno elusivo, que en ningún momento contempla la consecución del hecho generador y por ende no hay nacimiento de ninguna obligación con el fisco.
- La ilicitud es otra característica propia de la evasión y totalmente diferenciable de la elusión. El término ilícito según Cabanellas significa "lo prohibido por la ley a

causa de oponerse a la justicia, la equidad, a la razón, o a las buenas costumbres"[7]. Así en razón de que la evasión lleva consigo necesariamente el nacimiento de una obligación tributaria, cubierta por una norma expresa, es decir amparada por ley, al momento en que el contribuyente establezca su conducta contraria a la norma y el presupuesto de hecho inserto en la misma, se entiende que el accionar del mismo se torna "ilícito" o "contrario a la ley".

Consecuencia directa de la ilicitud es la sanción que las mismas normas establecen para conductas contrarias a la ley. No sucede así en el caso de la elusión tributaria, pues una de sus características propias es la licitud en el accionar del contribuyente para evitar el tributo.

- La antijuridicidad, como concepto derivado de la doctrina penal, es otro aspecto propio de la evasión tributaria y que en la elusión no se presenta.
- Otra diferenciación bastante ilustrativa que indica el autor Juan Herrero Madariaga es que mientras la elusión actúa sobre el presupuesto de hecho, impidiendo su realización, la evasión actúa abierta y directamente sobre el mandato, incumpliéndolo.[8]
- Como rasgo esencial característico propio de la evasión, el contribuyente pretenderá huir de las consecuencias de la obligación tributaria, ya nacida. Precisamente para poder huir de tales consecuencias el mismo querrá impedir el conocimiento del acaecimiento del hecho generador a los órganos de la Administración Tributaria.

[7] CABANELLAS DE TORRES Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Ed. Heliasta, 2008, página 188.
[8] HERRERO MADARIAGA Juan, *El fraude de ley como evasión ilícita de tributos*, Madrid, Revista Española de Derecho Financiero, 1976, páginas 321, 322.

La evasión tributaria en la legislación ecuatoriana:

De la caracterización que le hemos dado al término evasión tributaria, es necesario aterrizar el concepto del mismo en la realidad ecuatoriana. Claramente la evasión tiene que ver con la ilicitud, generada por el incumplimiento de la norma. En nuestra legislación, el Código Tributario, y el Código Orgánico Integral Penal son los cuerpos legales que nos aclaran el tema de los ilícitos tributarios. De la lectura del libro cuarto del Código Tributario, el cual divide a las infracciones tributarias, podemos notar que son tres: infracciones penales, contravenciones y faltas reglamentarias. Estos tres tipos de ilícitos vienen a conformar lo que conocemos como el fenómeno de la evasión tributaria.

Brevemente podemos indicar una definición de los tres tipos de ilícitos tributarios que configuran el fenómeno evasivo. El artículo 315 del Código Tributario define a las contravenciones como las *violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes*; y a las faltas reglamentarias las *violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general*.

El artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal define el ilícito penal en materia tributaria y lo caracteriza como defraudación tributaria. Siguiendo la línea de nuestro argumento, el autor Bruno Ariel Rezzoagli indica que la defraudación tributaria constituye una especie dentro del género de la evasión y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia del dolo (intencionalidad). [9]

Esta afirmación es evidente dentro de la concepción de defraudación tributaria en nuestra normativa penal ecuatoriana. Precisamente los verbos rectores que configuran este tipo

[9] REZZOAGLI Bruno Ariel, *Ilícitos tributarios: diferenciación entre evasión defraudación y elusión fiscal*, Mexico D.F., Publicación Universidad Autónoma de México, 2007, página 3.

penal, no contemplan la posibilidad de una conducta culpable (por negligencia o descuido) sino únicamente dolosa (la intención positiva de causar daño).

La Simulación como tipo de evasión o elusión tributaria:

Una vez definida la infracción tributaria penal (defraudación) es necesario detenernos un momento en el desarrollo de uno de los verbos rectores que configuran este tipo penal en nuestra legislación: la Simulación, y que conceptualmente es el término que puede prestarse a confusiones al momento de encasillarlo en un fenómeno elusivo o evasivo.

Como bien se indicó el artículo 298 del Código Orgánico integral Penal dicta lo siguiente:

> ***Art. 298.- Defraudación tributaria.-*** *La persona que* ***simule****, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero será sancionada cuando (…)*

Y específicamente el numeral 17 del mencionado artículo se expresa que será defraudación cuando se:

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

Como se puede apreciar la simulación es considerada para nuestra legislación como defraudación tributaria, y por ende considerada como evasión (siendo este fenómeno más genérico que incluye al primero como ya vimos). Brevemente podemos indicar que la Simulación dentro de la serie de fenómenos que pretenden evitar el pago de tributos, puede definirse como una:

> *Declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y por acuerdo entre las partes para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que en realidad no existe, o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo.*[10]

Para Heleno Taviera Torres, impecable tratadista brasileño, que ha logrado un estudio pormenorizado del fenómeno elusivo y los conceptos circundantes al mismo, establece que el fenómeno simulatorio es *"una divergencia en la relación entre la realidad y la ficción, entre situación real y situación manifiesta"*[11].

El citado autor establece que la simulación es el efecto de la combinación de dos negocios jurídicos: *el acuerdo simulatorio, y el negocio simulado*. Por el primero podemos entender a un acto aparente. La finalidad del mismo será la de influir en el comportamiento del receptor, en este caso un tercero de buena fe, de tal manera que se confirme el concepto del acto aparente en la mente del destinatario. El acto aparente, será por ende plasmado en el negocio simulado. Por este segundo elemento podemos entender, siguiendo la misma línea del autor, en una apariencia de negocio jurídico que se da a partir del concurso de declaraciones de voluntad de quienes pretenden formar el negocio simulado. Se configura la intención previa y escondida de los interesados en engañar al tercero de buena fe, y esta intención se encubre en este segundo elemento. La voluntad real de los interesados es enmascarada por una aparente. Respecto del "negocio simulado" el mismo puede ser usado de dos maneras:

[10] UGALDE Rodrigo & GARCÍA Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Santiago, Ed. Lexis Nexis, 2007, página 108.
[11] TAVEIRA TORRES Heleno, ob cit., página. 241.

- Puede ser usado tanto para encubrir otro negocio de interés de las partes, lo que se conocerá como simulación relativa.

- O para crear una fantasía total en el ámbito negocial, lo que vendría a ser la simulación absoluta.[12]

Los autores Rodrigo Ugalde Prieto y Jaime García Escobar, establecen esta clasificación de simulación. Así consideran a la simulación relativa como el hecho de que se ha querido celebrar un acto jurídico distinto del que se ha exteriorizado, por otro lado la simulación absoluta puede ser considerada como el hecho de que las partes celebren un acto jurídico ficticio en su totalidad.[13]

De las características y definiciones propuestas, podemos atrevernos a proponer una nueva definición de "simulación", fundamentada igualmente en diversa doctrina. La simulación puede ser tanto lícita como ilícita. Será lícita cuando no sea perjudicial para ningún tercero, es decir los efectos que produzca solo se darán entre las partes que generan los negocios jurídicos; e ilícita cuando la conformación de la misma sea en perjuicio de un tercero. Evidentemente en materia tributaria, la simulación entrará en la modalidad de ilicitud, de acuerdo a la clasificación descrita, pues la misma se daría en perjuicio de la Administración Tributaria.

De lo expuesto podemos concluir respecto al tema que el fenómeno de la Simulación no estaría acorde con la precisión conceptual del fenómeno elusivo. Pues como veremos la principal característica del mismo es la licitud, y la simulación, en el ámbito tributario necesariamente irá en perjuicio del Fisco conllevando consigo su rasgo ilícito.

[12] Ibídem.
[13] UGALDE Y GARCÍA. Ob. Cit., página 109.

De igual manera considero que pretender considerar a la Simulación como Elusión, y en ese sentido forzar la inclusión de esta última, en el fenómeno de la evasión, es caer, como tantas veces se ha hecho, en falacias conceptuales propias de una confusión de los mismos conceptos.

Así, al entender la conformación de la simulación (acuerdo simulatorio y negocio simulado), se puede pensar en un primer momento que no habría rasgo ilícito en la conformación de estos dos negocios, sin embargo no queda duda que en la secuencia de estructuración de esos negocios con un intento de aparentar lo que no es, en esencia *simular,* estamos encasillando tal figura en un ilícito penal-tributario, al menos desde la perspectiva de nuestra legislación nacional; cuando pudiera ser que se intente decir que eso es elusión tributaria. Sería pretender mezclar conceptos y desprestigiar el ejercicio de depuración conceptual que se intenta precisar en este trabajo.

De otro lado, se puede entender que la simulación puede ser un "mecanismo" que sea utilizado para generar la elusión tributaria, en donde también se pueden llegar a confundir estos dos conceptos. Sin embargo, y a pesar de que cierto sector de la doctrina indica que la simulación es una técnica definida de propensión hacia la elusión de tributos, frente a la realidad normativa ecuatoriana no podemos reconocer tal aseveración. En efecto, la simulación es una estructura de consecución de actos, que tienen como finalidad el no pagar tributos. Sin embargo por expreso mandato de la ley ecuatoriana artículo 298 del COIP), cuando la simulación se configure estaremos evidenciando evasión y no elusión sin lugar a dudas.

La elusión tributaria representará, como veremos más adelante, el encubrimiento de actos o negocios a través de otros generando la distorsión de los mismos con el fin para el que fueron concebidos, es decir la falta de "causa típica en los mismos".

1.3. Economía de Opción o Planificación Tributaria y su diferencia con la Elusión Tributaria.

Una vez que se ha precisado la evasión como un concepto semejante al fenómeno elusivo, pero que esencialmente, y como pudimos ver, NO representan lo mismo; es menester ahora el de confrontarlo con aquellos que puedan significar no otro sinónimo, sino más bien como es en este caso el concepto de economía de opción o planificación tributaria, un antónimo, si lo queremos llamar así.

Es necesario recalcar la importancia que tiene la autonomía de la voluntad, en la configuración de la "economía de opción", o "planificación tributaria". La autonomía de la voluntad parte de preceptos constitucionales sólidos, reconocidos en cualquier Estado de Derecho. Los derechos de libertad contractual, propiedad y derecho al trabajo y al desarrollo de actividades económicas son la base sólida de una legítima economía de tributos.

Por planificación tributaria podemos entender a la *"técnica de organización preventiva de negocios, que busca un lícita economía de tributos"*[14]. De la definición propuesta por Taveira Torres claramente podemos ver que la organización a la que hace mención, necesariamente deberá estar enmarcada en un procedimiento determinado. Desde este punto de vista, y en razón de que conceptualmente todo procedimiento está encaminado

[14] TAVEIRA TORRES Heleno, ob. cit., página 145.

hacia un fin, la finalidad necesaria del procedimiento de planificación tributaria estará sentada en ese ahorro tributario, en economizar respecto al gasto del contribuyente.

Para lograr tal cometido el procedimiento necesariamente contempla la interpretación del sistema tributario, de una legislación determinada. El conocimiento de todas las normas (incluso de derecho privado y no exclusivamente fiscales). Como bien lo señala el maestro Taveira, en la planificación tributaria se está buscando un modelo de acción para el contribuyente, en el sentido de que este puede proyectar el ordenamiento jurídico sobre los actos o contratos jurídicos que está dispuesto a realizar. Es en esencia un ejercicio de anticipación efectos y consecuencias jurídico-tributarias.[15]

Está por demás aclarar que al momento de hablar de planificación tributaria o economía de opción, necesariamente nos ceñimos a la licitud que proyectan, ya que si mi ejercicio de planificación se guía a través del mismo ordenamiento para encontrar el ahorro fiscal, queda claro que no se puede contravenirlo.

La planificación tributaria como podemos ver, es la orientación que tomamos en la constitución de actos jurídicos (lícitos) para optimizar costos en cuanto a obligaciones tributarias se refiere. Sin embargo en el carácter práctico hay que ver la lógica con la que se conforman tales negocios jurídicos, y la no distorsión de los mismos al momento de utilizarlos.

Los términos planificación tributaria, o economía de opción han sido ubicados como sinónimos, y conceptualizados indistintamente, sin establecer diferencias claras entre los mismos, por lo que los considero un mismo fenómeno con "diferente nombre".

[15] Ibídem.

Con estos breves antecedentes, diversos autores definen los conceptos de "economía de opción" o "planificación tributaria". Para nuestros ya citados autores Rodrigo Ugalde y Jaime García, la economía de opción consiste en

> *"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"*[16]

De otro lado el autor español Clemente Checa nos da ya un concepto de economía de opción donde la coherencia de los actos jurídicos que se implementan para el ahorro fiscal debe estar presente. Para él:

> *"La economía de opción posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, pero –y esta es la diferencia con el fraude a la ley—dicha forma no ha de resultar anómala con el fin perseguido por las partes"*[17]. (El subrayado es mío).

El conocido autor Alejandro Dumay Peña explica que la economía de opción nace cuando existe una "legítima razón de negocios", es decir cuando la finalidad por la cual se estructuran los actos o negocios jurídicos para obtener el ahorro fiscal, es ajena a la meramente tributaria.[18]

[16] UGALDE Y GARCÍA. Ob. Cit., página 53.
[17] CHECA GONZALES Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias; análisis jurisprudencial,* Valladolid, Editorial Lex Nova, 1998, página 309.
[18] UGALDE Y GARCÍA. Ob. Cit., página 54.

Sin embargo cabe aclarar que el hecho de que la generación de actos o negocios jurídicos que tengan como única finalidad el ahorro tributario, y que están permitidos por el ordenamiento jurídico, no hace de la economía de opción algo ilícito, ya que el mismo ordenamiento secunda la realización de los mismos de tal manera que puedan efectuarse.

Desde este punto de vista la finalidad a conseguirse no es el problema, pues el contribuyente está en todo su derecho, mediante el libre ejercicio de su actividad contractual, a obtener un ahorro fiscal que las leyes le permiten. El problema se centra cuando la intencionalidad de contribuyente tiende hacia una distorsión de las formas jurídicas de las cuales se dota para conseguir este ahorro.

Para poder explicar esto último quien mejor que el autor que dio vida al concepto de Economía de Opción. José Larraz, a mediados del siglo XX, fue quién por primera vez acuñó este término; en palabras de Sindreu Buxade, citando a Larraz, indica que este último planteaba las características de la economía de opción comparándola con el "fraude a la ley". En ese sentido expresa que la economía de opción, al igual que el fraude a la ley *"tienen en común la concordancia entre lo formalizado y la realidad, no contrariar la letra de la ley, y procurar un ahorro tributario. Divergen, en cambio, en que la economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley"*[19]

De lo expuesto por Larraz claramente la economía de opción es optar por el medio tributariamente mejor tratado, y de menor gasto fiscal, mediante el uso de formas jurídicas lícitas y coherentes con lo que se busca. Dejará de ser economía de opción y podrá

[19] LARRAZ José, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Ed. Revista de Derecho Privado, 1952, citado por Antonio Duran-Sindreu Buxandé., ob., cit página 41.

transformarse en elusión tributaria, cuando hay alguna deformación anómala en el negocio o acto dispuesto para la consecución del ahorro.

La aportación de Larraz fue objeto de mayor desarrollo a lo largo de los años por diversos autores en materia tributaria. La principal característica de la economía de opción va a encaminada a un ahorro fiscal lícito, por medio de formas jurídicas no distorsionadas y acordes con el espíritu de la ley.

Autores como Durán Sindreu-Buxade expresan que el contribuyente puede elegir uno u otro negocio en función de su situación frente a la administración tributaria, salvo que exista una distorsión de la forma jurídica utilizada, o una atipicidad o anormalidad de la misma frente a la realidad económica que aparece formalmente frente a terceros.[20] Caso contrario, y de existir tal anormalidad, estaríamos hablando de fenómenos ya descritos en el presente trabajo, como son la elusión o la simulación.

Fernando Pérez Royo indica que la economía de opción es únicamente una elección, por razones fiscales, de una determinada operación en lugar de otra. Elección que presenta total ausencia de abuso de posibilidades de conformación jurídica.[21]

Martín Queralt indica que la economía de opción *"posibilita que un determinado contribuyente revista su actuación de la forma que le resulte menos gravosa, pero sin que sea anómala en relación con el fin perseguido por las partes"*[22]

[20] DURAN-SINDREU BUXANDÉ Antonio. Ob., cit página 44.
[21] PÉREZ ROYO Fernando, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma Vol. I Varios Autores*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1991, página 386.
[22] Martín Queralt, Juan Lozano Serrano, Carmelo, Casado Ollero, Gabriel, y Tejerizo López José M; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Barcelona, Ed. Tecnos, 2001, página 95.

En esencia como se puede destacar de las distintas apreciaciones doctrinales, la delgada línea conceptual y deferencial entre la economía de opción y elusión tributaria viene dada por el manejo de las formas jurídicas con las cuales se pretenda el ahorro fiscal. Al momento de elegir el acto o negocio jurídico con el cual produciremos ese ahorro, no debe ponerse de manifiesto ninguna maquinación fraudulenta, es decir un conjunto de circunstancias que revelen el propósito del contribuyente de *eludir* el pago del tributo, que en condiciones normales correspondería.

Si bien es cierto que el motivo por el cual implementamos las formas jurídicas se fundan en el ámbito fiscal, es decir por un ahorro tributario; en la economía de opción para poder conseguir nuestra finalidad, no tergiversamos la esencia de esas formas jurídicas, es decir la razón por las cuales las mismas se instituyeron dentro del Derecho Privado, el fin de la institución jurídica como tal, que da vida a los actos o contratos.

Lo que se hace con la economía de opción es que la finalidad de la implementación de nuestros negocios jurídicos es acorde con la causa esencial de los mismos. Utilizamos esos actos o contratos para obtener un beneficio que le es propia a tal figura, y no exclusivamente el aspecto fiscal.

Bajo estos presupuestos podemos ver claramente que la diferencia entre economía de opción y elusión tributaria es establecida por tenues aspectos. Sin embargo es apropiado decir que la economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria, aunque en la práctica hoy en día, no queda totalmente dilucidada esta diferencia.

1.4. Elusión Tributaria: causas y características.

Una vez aclarados los conceptos de "evasión" y de "planificación tributaria o economía de opción", finalizaré el presente capítulo precisando conceptualmente lo que debemos entender por Elusión Tributaria. Diversos autores la definen de diversas maneras.

Para los autores Rodrigo Ugalde y Jaime García se entiende por Elusión Tributaria como:

> *Evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho (aun cuando alguna de ellas sea infrecuente o atípica) y que no se encuentren tipificadas expresamente como hecho imponible por la ley tributaria*[23]

De igual manera el autor Vicente Oscar Díaz define la Elusión como: *"La acción individual en procesos lícitos, tendente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo."*[24]

El tratadista Dino Jarach indica que *"la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendentes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables"*[25]

Heleno Taviera Torres, por Elusión tributaria entiende al

> *Fenómeno por el que el contribuyente, mediante la organización planificada de actos lícitos, pero sin <<causa>> (…), intenta evitar la subsunción del acto o negocio jurídico al concepto normativo de hecho típico y la respectiva implicación de la obligación tributaria. De modo más amplio, la elusión tributaria consiste en usar negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de causa (…) con la finalidad*

[23] UGALDE y GARCÍA. Ob. Cit. página 71.
[24] DÍAZ Vicente. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1999, página 175.
[25] JARACH Dino. *El hecho imponible*. Buenos Aires, Editorial Abelardo Perrot, 1971, página 191.

de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable, o de obtener alguna ventaja fiscal específica.[26]

El autor colombiano Hernando Sierra Mejía indica que es elusión tributaria cuando *"el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, emplea para tal fin estrategias expresas o implícitamente contenidas en la ley"*[27].

De todas las definiciones se pueden extraer ciertas características esenciales propias del fenómeno elusivo.

Causas y Características de la Elusión.

Dentro de las principales características de la Elusión se encuentran:

- Toda actividad encaminada a generar el fenómeno elusivo se da a priori respecto del nacimiento del hecho generador de un tributo. En ese sentido cualquier acto sea comisivo u omisivo se da precisamente para poder interrumpir e impedir la formación del hecho generador del tributo respectivo, ya que si es que el hecho generador se diera, automáticamente se constituye la obligación tributaria, y la intención inicial del contribuyente de no pago del tributo por elusión se vería truncada, pues como tal la obligación ya nació.
- Precisamente otro rasgo esencial de la Elusión Tributaria es su carácter de licitud. Es decir los actos que realiza el contribuyente para poder generar el fenómeno elusivo siempre se encuentran de acuerdo a los preceptos legales contemplados en la normativa de una Estado.

[26] TAVEIRA TORRES Heleno. Ob. Cit., página 157.
[27] SIERRA MEJÍA, Hernando, *El Derecho y el Revés del Impuesto*, Medellín, Ed. Señal Editora, 1988, página 132.

- La Elusión Tributaria necesariamente representa la exteriorización por parte del contribuyente de procedimientos, actos o negocios jurídicos, obviamente de carácter lícito, y que se proponen impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación tributaria.
- De la mano de lo anteriormente dicho se puede desprender que una característica propia de la elusión es que siempre tendrá como requisito necesario la aplicación de la libertad que tiene el contribuyente para realizar o llevar a cabo actos o negocios jurídicos, es decir ejercer su libertad negocial.
- Una característica que podemos destacar de los autores Ugalde y García es que la elusión tributaria siempre representa una noción de carácter negativo, esto es la idea de que el hecho gravado no se produzca, aun cuando existiere actividad positiva del sujeto esta debe ser contraria al nacimiento de la obligación tributaria.[28]
- **Ausencia de causa como principal característica en la conducta elusiva:**

Hay una característica particular de los actos o negocios jurídicos que se instrumentan para poder impedir que el hecho generador se produzca, lo cual genera el fenómeno elusivo. Es precisamente la ausencia de "causa" que motive el aparecimiento de los actos negociales, (producto de la autonomía privada de los contribuyentes) que van a encaminar la elusión tributaria.

Como bien se indicó una de las características principales de la elusión tributaria, es poner en marcha, por parte del contribuyente, el andamiaje legal (negocios o contratos), permitiéndole viabilizar su situación jurídico-tributaria de tal manera que su capacidad contributiva no se materialice a los ojos de la Administración. En ese sentido se puede

[28] UGALDE y GARCÍA, Ob. Cit., página 75.

entender que tales negocios jurídicos se constituyen ***únicamente*** para evitar la realización del hecho imponible.

Taviera Torres indica que el negocio jurídico utilizado para el caso de la elusión recurre a una causa distinta de aquella que sería previsible para un determinado negocio jurídico, que la ley entendería al mismo como hipótesis de incidencia tributaria, y por ende generador de tributo. El precitado autor entiende que la "forma" utilizada no es acorde con la "causa de la misma", es decir la el fin que se pretende alcanzar.[29] Debemos entender a la "causa" como la razón o el fundamento por el cual la forma jurídica utilizada ha sido concebida por el legislador y que en esencia genera una transacción o beneficio para las partes, que tiene que ver exclusivamente con el Derecho Privado, y no con fines fiscales.

En ese sentido Taviera Torres indica que se debe entender el término "ausencia de causa" como una ausencia de "finalidad negocial"; indica que:

> *los sujetos intervinientes en un negocio o acto jurídico, coinciden en una declaración de voluntad, objetivada bajo la forma de un negocio jurídico, para lograr un determinado resultado (causa). La interpretación que se haga de tal negocio jurídico, como texto (contrato, o la figura legal que lo instrumente) y como hecho, debe ir más allá de la "causa" simplemente como expectativa (el fin pretendido) y considerar principalmente el* ***resultado que en concreto se persigue.*** *"*[30]

- Como última característica principal que se puede deducir de lo anteriormente dicho, podemos entender que la Elusión Tributaria representara la implementación

[29] TAVEIRA TORRES Heleno, Ob. Cit. página 160.
[30] Ibídem. página 162.

de actos o negocios jurídicos que son creados a través de una maquinación o maniobra para poder eludir los tributos, lo que en esencia comentamos es la carencia de "causa". No se entenderán estas formas jurídicas como producto de la intención de beneficio transaccional y patrimonial en el ámbito del derecho privado de los contribuyentes, sino con un fin de eludir el pago del tributo a través del esquivo del hecho generador. En ese sentido *la Administración Tributaria se ve imposibilitada de recaudar los tributos que se devengarían si no fuera por la maniobra practicada*.

Causas de la Elusión Tributaria:

Por otro lado como principales causas de la Elusión Tributaria podemos mencionar a breves rasgos las siguientes:

1. Como bien supimos mencionar al inicio del presente trabajo, el comportamiento, hasta cierto punto "natural" del contribuyente en cuanto a su tendencia de evitar total o parcialmente el pago del tributo.
2. De igual manera la marcada idea de los legisladores de implantar normas que impidan el evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
3. Uno de los principales intereses de los legisladores es el de poder determinar cada vez con más precisión aquellos resquicios inherentes al ordenamiento jurídico tributario, que puedan ser objeto de aprovechamiento por parte de los contribuyentes para evitar el pago de los tributos. En ese sentido tomar el control de negocios atípicos o indirectos o de formas de interposición de personas

incorporando las mismas dentro del presupuesto de hecho que configura el tributo es otra causa considerable de la elusión.

4. La autonomía de la voluntad de los contribuyentes, que paralelamente suscriben negocios o actos jurídicos es otra causa de aparecimiento del fenómeno elusivo en cuanto el ejercicio de esa autonomía en la actividad negocial. No hay nada que impida que los contribuyentes puedan ejercer libremente sus negocios en el sentido de constituir cuántos de ellos deseen. El numeral 16 del artículo 66 de la Constitución de la República vigente establece que se reconoce y garantiza a las personas "el derecho a la libertad de contratación";
5. Se puede decir que la complejidad de la legislación tributaria es otra causa del fenómeno elusivo. En primer lugar por los resquicios y vacíos legales en cuanto a la utilización de formas jurídicas, que permiten a los contribuyentes tomar provecho de las mismas. En segundo lugar las interpretaciones forzadas que los contribuyentes puedan hacer de las mismas, permitiendo elusiones tributarias, por así decir, que no se encontraban en el ánimo de la ley.[31]
6. El proceso de dinamización de las relaciones e inversiones de flujos de capital, así como el dinamismo de los mercados que son competitivos cada vez más. [32]
7. Otra de las causas propias de la elusión e incluso de otras figuras similares que el tratadista Alejandro Dumay Peña atribuye a le evasión, pero que son equiparables al fenómeno elusivo son[33]:
    a. Un régimen impositivo demasiado gravoso, originado por la multiplicidad de tributos o lo elevado de las tasas.

[31] DUMAY PEÑA Alejandro, *El delito tributario*. Santiago. Ed. Samver, 2002, páginas 2 y 3.
[32] TAVEIRA TORRES Heleno, Ob. Cit. página 160.
[33] DUMAY PEÑA Alejandro, Ob. Cit. página 4.

b. Desconfianza en el acierto con que se administran los fondos fiscales por el gobierno.
c. Falta de conciencia tributaria en el medio social, que considere reprobable y moralmente condenable la burla de los intereses fiscales.
d. Las leyes de amnistía tributaria o de condonación, que provocan natural desaliento en los contribuyentes que hubieren cumplido con sus obligaciones tributarias en forma oportuna.

En esencia y como pudimos ver en la descripción del presente capítulo, la Elusión tributaria se presenta como el fenómeno por el cual el contribuyente mediante la artificiosidad del manejo de formas, actos o negocios jurídicos intenta eludir el pago del impuesto a través de impedir el nacimiento de la obligación tributaria.

Es diferente pues el fenómeno elusivo al de la evasión, que tiene como principal característica el que la obligación tributaria ya ha nacido y por ende este último fenómeno se torna ilícito.

Es diferente de igual manera a la economía de opción, diferencia establecida por una delgada línea conceptual, pero que en esencia nos indica que la economía de opción es la estrategia de un ahorro fiscal sin la distorsión de formas jurídicas, ni maquinaciones que vayan en contra del espíritu de un sistema tributario.

De igual manera podemos precisar que la Elusión Tributaria se encuentra inmersa en un cuadrante comparativo entre lo legal e ilegítimo. Para entenderlo:

(i) Aquello que es legal y legítimo será economía de opción o planificación tributaria, pues se está enmarcado en la norma, y no se perjudica al fisco con intenciones de esquivar tributos.

(ii) Aquello que es legal e ilegítimo, será elusión, pues a pesar de estar encuadrado en la norma el fenómeno elusivo va en contra del Estado y de sus fines recaudatorios, entendido el Estado como el común denominador de la legitimidad de un país.

(iii) Aquello que es ilegal e ilegítimo será evasión, por ser contrario al ordenamiento jurídico y consecuentemente a los fines del Estado y de la sociedad en sí.

(iv) Finalmente aquello que es ilegal pero legítimo será aquellas situaciones en donde la intención del contribuyente NO será la de evitar el pago de tributos, sino que por diversas situaciones de índole formal no puede hacerlo. Evidentemente al no pagarlos se torna ilegal, pero no ilegítimo pues nunca tuvo esa falta de intención. Un claro ejemplo será un contribuyente "informal" con falta de cultura tributaria.

Una vez establecidas estas claras anotaciones conceptuales, es necesario pasar a la segunda parte del presente trabajo, que nos permitirá conocer las figuras de la presunción y la ficción legal en materia tributaria, de qué manera se conciben las mismas y cuál es su caracterización especial en el ámbito fiscal, para posterior a eso concatenar su utilidad en la lucha contra el fenómeno elusivo, del cual ahora tenemos un concepto claro.

***

2. CAPÍTULO SEGUNDO: PRESUNCIÓN Y FICCIÓN LEGAL EN MATERIA TRIBUTARIA:

2.1. Cuestión preliminar: principio de Realidad Económica en la normativa ecuatoriana. Análisis de los artículos 13 y 17 del Código Tributario.

Previo a poner en conocimiento del lector de qué manera las presunciones y ficciones legales, como técnica legislativa, son un mecanismo que permita combatir el fenómeno elusivo, ahora que tenemos claro el concepto de este último; es necesario introducirnos primero en lo que puede llegar a considerarse otro mecanismo de reacción frente a la elusión tributaria, pero que se presenta en la fase de interpretación de la norma, antes que en la elaboración de la misma, y que a la par es un tema que puede generar desprestigio a las presunciones y ficciones como técnicas anti-elusivas, pudiendo pasar que se deseche este tipo de herramientas normativas, poniendo de antemano la aplicación de principios de interpretación. En este caso el ya conocido "principio de realidad económica"

El principio de realidad económica como fenómeno jurídico que parte de la autonomía del Derecho Tributario, normativa y doctrinariamente aceptado, es un principio que está inserto en nuestra legislación tributaria, y tratado por nuestra jurisprudencia. La más importante finalidad del principio en mención, a mi criterio es el lograr el colocarse en la perspectiva correcta de la norma tributaria para poder conocer su esencia, intentando llegar y develar su significación económica, la verdadera naturaleza transaccional que se asienta sobre la norma, en lugar de únicamente limitarse al conocimiento de la literalidad que pueda expresar la misma.

Sin embargo es necesario poder llegar realmente a delimitar el contenido y alcance de la aplicación de este principio, en la medida de que el mismo no se torne una "muletilla" por parte de la Administración Tributaria o de los jueces, intentando forzar interpretaciones a la luz del mismo, y encasillando situaciones jurídico-tributarias donde nada tenga que ver su aplicación.

Son dos artículos los que develan el principio de realidad económica en nuestra legislación, el artículo 13 y el artículo 17 del Código Orgánico Tributario.

El artículo 13 del mencionado cuerpo legal nos indica:

"Art. 13.- Interpretación de la ley.- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica. (...)"

A mi criterio, como se desprende del artículo citado, el mismo pone en consideración que quién interprete la norma debe tener en cuenta tres aspectos: (i) el primero es que la interpretación de la normativa en materia tributaria admite la utilización de métodos admitidos por el Derecho en general, métodos los cuales constan Código Civil; (ii) el segundo de que en el ejercicio interpretativo, debe prevalecer la autonomía del derecho tributario en el sentido de que ese ejercicio deberá buscar la esencia general de la norma tributaria, la razón por la cual fue concebida, y qué buscaba el legislador al momento de incorporarla al ordenamiento jurídico. Un ejercicio teleológico como se puede apreciar; (iii) por último que al momento de buscar la finalidad de las normas tributarias, sea que se utilicen métodos admitidos por el Derecho en general o no, se debe tener en cuenta la

naturaleza económica de las mismas, en el sentido de que se pueda apreciar la realidad transaccional de la que habla la norma.

Dentro del tema de la presente disertación no es menester ahondar en los dos primeros puntos mencionados anteriormente, que posicionan al Derecho Tributario en relación al sistema jurídico en el cual está inserto, sino específicamente en el tercero, es decir en la significación económica de la norma tributaria.

El tratadista Fernando Sainz de Bujanda, citado por el catedrático ecuatoriano Efrén Minuche, indica que *"el hecho económico es fundamental en el estudio del Derecho Financiero, porque el impuesto ha de referirse a un elemento fáctico de evidente naturaleza económica (renta, patrimonio, transferencia de riqueza) que es expresión de capacidad contributiva y no una abstracción jurídica"*[34] .

Desde ese punto de vista hay que tomar en cuenta lo dicho por Eusebio Gonzales García, citando al italiano Ezio Vanoni, quién nos dice que el elemento fundamental es el aspecto económico de la normativa tributaria, el cual hace que *"la norma tributaria tenga una cierta singularidad, porque ese contenido económico que impregna las normas tributarias, no está igualmente presente en otras normas jurídicas (...) Esa autonomía calificadora hace que el Derecho Tributario pueda separarse de ese universo jurídico, dotando a sus conceptos de un contenido propio"*.[35]

[34] MINUCHE ZAMBRANO Efrén, *El principio de "Realidad Económica" en el Derecho Tributario*, Internet: http://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/1071/elprincipio.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acceso: 2016-01-23. Hora: 13:32, página 361.
[35] GONZALES GARCÍA Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ed. Arazandi, 1997, página 30.

De lo descrito se entiende que el "presupuesto de hecho" del hecho generador se plasma en un elemento fáctico que, a más de representar la capacidad contributiva de los ciudadanos, necesariamente será un elemento cuantificable y por ende inserto en la "economía" personal, es decir medirá cuanta "riqueza" o patrimonio posee el ciudadano en cuestión.

No obstante se debe tener en cuenta siempre que al momento de interpretar cualquier norma, no sólo las tributarias, sino de cualquier tipo, se está desarrollando un proceso que es netamente jurídico y nada más. Esa es la naturaleza misma de la interpretación.

Así cuando en el ejercicio interpretativo de buscar la *significación económica* (como se establece en el artículo 13 del Código Tributario) se intenta develar la misma, no podemos despegarnos de la idea de que la realidad económica se ha normativizado, y por ende siempre se debe estar ceñido a la norma, apegado a ese proceso jurídico que es la interpretación. Desde este punto de vista no es menester que para la aplicación del principio de realidad económica se deje de lado consideraciones jurídicas por atender prioritariamente conceptos de la ciencia económica. Y hay que tener claro que la realidad económica interesa en la medida en que ha sido justificada en la misma norma.

Parte de este argumento proviene de la idea de la calificación que se le debe dar al hecho generador de la norma tributaria, es decir, y tal como lo expresa el Dr. Minuche, evaluar el elemento fáctico, (el presupuesto de hecho) de la relación jurídica entre contribuyente y Estado, para definir el régimen jurídico que debe aplicarse[36].

[36] MINUCHE ZAMBRANO Efrén. Ob. Cit. página 366.

Esta calificación del hecho generador no puede salir del arbitrio del intérprete, sino obviamente de la misma norma. El artículo 17 de nuestro Código Tributario establece lo siguiente:

> *Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.*
>
> *Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.*

Como se aprecia en la norma citada, se puede calificar al hecho generador, tal como indica el profesor Pablo Egas Reyes, como un *hecho jurídico* o un *hecho económico*[37], y en este sentido una vez establecida tal calificación, determinar el régimen jurídico a aplicarse, es decir determinar si en efecto se debe proceder a un ejercicio interpretativo de la realidad económica, o más bien tender a descartar el significado económico de las normas y direccionarnos hacia develar la naturaleza misma de las formas jurídicas, para reconocer su causa típica, todo en busca de poder obtener una justa retribución tributaria, sea para el fisco o el contribuyente.

En el caso de que el hecho impositivo se tome como un *acto jurídico*, entendiendo al mismo como presupuesto de hecho del hecho generador que está conformado por uno o

[37] EGAS REYES Pablo, *La interpretación en materia tributaria*, Quito, Revista de Derecho No. 3 Universidad Andina Simón Bolívar, 2004, página 166.

algunos de los actos o contratos contemplados en nuestro ordenamiento jurídico, se debe tener en cuenta esa naturaleza a fin de establecer las consecuencias del mismo y su derivación impositiva. Es desde esta perspectiva que podemos develar si la forma o acto jurídico escogido, materia del hecho imponible, *"ha sido sustancialmente deformado, a través de la aplicación de una figura inadecuada (...)"* con lo cual quién interpreta la norma que concibe al hecho generador como un hecho jurídico, debe *"desentrañar la verdadera naturaleza de dicho accionar*"[38], con la finalidad de poder develar cual es la real intención de los contribuyentes que lo establecieron y si precisamente tales figuras son acordes con esa intención.

Por otro lado cuando se presenta un *hecho económico* como calificación del hecho generador, deberá primar evidentemente el criterio de esa realidad económica, pero tal como se indicó anteriormente, tal criterio debe estar siempre ceñido al hecho de que esa realidad se ha normativizado.

Lo dilucidado en base al análisis de los artículos 13 y 17 del Código Tributario ecuatoriano, me permite reconocer la presencia indudable de la esencia económica como característica particular de las normas tributarias. De igual manera la forma en cómo se puede generar una interpretación de las mismas a través de la calificación el hecho generador, es decir si se interpreta buscando esa esencia económica (lo que constituye la aplicación del "principio de realidad económica") o si debemos interpretar enfocándonos en las formas o actos jurídicos. La idea en todo caso debe centrarse en dejar de sobrevalorar tal principio, además de pretender forzar la calificación del hecho generador para encaminar nuestro

[38] Ibídem, página 362.

ejercicio interpretativo hacia realidades económicas o formas jurídicas que no generan seguridad jurídica en la solución del problema.

Precisamente uno de los principales críticos de la sobrevaloración, y por demás sobrecargada utilización del principio de realidad económica es el autor Gabriel Gotlib, quién establece una discusión teórica en base al alcance del principio, y su crítica en razón de cierta innecesaridad de aplicación del mismo cuando los casos concretos realmente no lo ameritan.

Es de aceptar tal postura pues mucha de las veces la invocación del principio de realidad económica se presenta como una salida para evitar una ardua tarea interpretativa, en donde básicamente se simplifica la tarea exegética de quién está interpretando la norma, que en la mayoría de los casos son los jueces o la Administración Tributaria, llevando consigo soluciones que son demasiado abarcativas al momento de establecer la aplicación del principio.

Muchos son los ejemplos en los cuales se puede destacar esta sobrevaloración. Generalmente en aplicaciones prácticas en donde se lo sobre-utiliza se puede apreciar lo mencionado. Como cuando se **suele utilizar el principio para develar la verdadera intención del legislador**: la crítica versa principalmente en los términos económicos que pueden estar dentro de la norma, frente a lo cual, *"cuando el legislador menciona un término económico no resulta necesario indagar en su intención, el uso de ese término reenvía a esa disciplina"*[39], es decir que no es necesario siquiera realizar un ejercicio interpretativo, y menos uno aplicando el principio de realidad económica. La mención de

[39] GOTLIB Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 2005, página 6.

conceptos económicos no es sinónimo de aplicación del principio, sino más bien un reenvío que hace la norma a esa ciencia[40].

Otra cuestión se presenta en el caso que dio vida a la normativa tributaria respecto de lo que se entiende por **precios de transferencia**. El caso se plantea cuando se realiza una transacción entre una multinacional y su filial en un determinado país, en donde se percibe dentro de esa transacción un excedente en el pago del precio por parte de la filial hacia su sociedad matriz. Claramente no se puede entender a ese sobreprecio, que se ha cancelado a favor de la sociedad matriz, como la representación de una contraprestación que surge de un vínculo contractual, sino más bien es, y fue entendida por diversa jurisprudencia extranjera, como un reparto de utilidades, con lo cual el sobreprecio en mención debe estar gravado tributariamente de acuerdo a la esencia que dio vida a esos ingresos por parte de la empresa filial.

El criterio para poder diferenciar si es que existe realmente una distorsión de ese sobreprecio será el de efectuar una comparación a nivel de mercado, para ver si los precios de la o las transacciones se hicieron como si se hubieren efectuado entre partes independientes, o efectivamente hay un reparto oculto de beneficios.

Para efectos del tema que se está tratando, Gotlib nos indica una vez más por qué este tipo de situaciones en las cuales se pretende develar la "realidad económica" a través del coyuntural principio, tienen salida a través del análisis de la naturaleza jurídica de los actos o contratos y no por la utilización del mismo. Tal como se dejó indicado si es que la multinacional cobra a su filial un precio que en el valor común del mercado sería menor, se

[40] Ibídem.

está hablando de un reparto de utilidades y de hecho no se pagaría ese precio sino fueran partes relacionadas. Al respecto el pre-citado autor nos indica:

> *"La "realidad económica" parece indicar que no hubo tan solo una compraventa o prestación de servicios, porque la suma pactada no fue solo el "precio" por esa operación, sino también una retribución dada al socio en su calidad de tal. Sin embargo nuevamente es innecesario acudir al principio, porque un elemento fundamental para definir la naturaleza de una obligación es la causa (ya que no hay obligación sin causa) y, en este caso, resulta claro que la causa es la calidad de accionista, porque a un tercero independiente no se habría pagado este sobreprecio".* [41]

Es evidente que la aplicabilidad del principio de realidad económica se hace inoperante cuando no es necesario el prescindir de las formas jurídicas para atender a conceptos económicos. Es necesario reiterar que el principio de realidad económica debe ser entendido como una guía, mas no un carácter vinculante presente en todos los casos de interpretación. El mismo Jarach lo entendía de esa manera, ya que opinaba que *"la consideración económica (…) es un criterio jurídico que* ***sugiere*** *al intérprete tener en cuenta el contenido económico de los hechos para encuadrarlos en las normas materiales"*[42](El resaltado es mío).

Es necesario entender que el principio de realidad económica, y en general los principios del derecho, tanto generales como específicos, son una *sugerencia* para la práctica

[41] GOTLIB Gabriel. Ob. Cit. página 14.
[42] JARACH Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Ed. Cangallo, 1983, página 402.

interpretativa, (para nada vinculantes) y si la necesidad del caso no lo amerita no es necesario recurrir a los mismos deformando la realidad que se está valorando.

Hay diversos criterios, tanto a favor como en contra, de la aplicación del Principio de Realidad Económica, sin embargo es necesario entender que la aplicación de la realidad económica dependerá del caso concreto que estemos analizando, pues siempre quedara salvo el que se pretenda encontrar sustancia económica donde no la haya, o no sea necesario su estudio.

En razón de todo lo expuesto, las conclusiones que se presentan como las más representativas respecto del principio de realidad económica, son:

- Es necesario que el principio de realidad económica se utilice cuando se presenten situaciones que realmente posean un efecto económico. Es decir, frente a meros cambios formales en el accionar del contribuyente, no sería admisible interpretar algo que no ha pasado.
- La esencia económica de las normas es parte de la autonomía del derecho tributario, cuando se habla del prescindir de las formas para atender a su significación económica, realmente estaremos prescindiendo del derecho privado, apartándolo por un momento del derecho tributario. En ese sentido hay que tener en cuenta que un sistema jurídico es complementario en todo su contenido, y no se puede independizar un tipo de normas con otras porque se estaría quebrando la unidad que representa todo un ordenamiento jurídico. Si las normas expresas no lo hacen mucho menos lo podrá hacer un principio.

- La primacía de la sustancia frente a la forma es una dicotomía que tiene que estar realmente demarcada para poder implementar el principio de realidad económica. No es menester confundir la "sustancia" con la "forma", pues pueden darse casos concretos en los cuales el problema pueda solucionarse enfocándose en las formas utilizadas, y concentrándonos en su naturaleza jurídica, en esencia utilizando el derecho "común" en contraste con el derecho tributario. No hay cabida cuando se está buscando una "sustancia económica" donde no la hay, pues las normas son claras y no dan paso a interpretación. Debemos recordar en palabras de Gotlib que "*la sustancia solo puede ser obtenida de las formas creadas por la misma norma"*[43]
- Los principios son herramientas, guías al momento de interpretar la norma. Desde ese punto de vista es incongruente que los mismos pretendan preexistir a la realidad creada por las normas. En efecto el elemento económico deberá estar siempre normativizado. Bajo ningún concepto de debe sustituir la norma por una "realidad económica".
- En razón de lo expresado anteriormente la excepcionalidad en el uso del principio de realidad económica debe ser la regla general y no al revés. Desde mi punto de vista, el objeto del desarrollo de este punto es llegar a la conclusión que el principio de realidad económica **no puede ser considerado una norma anti-elusiva, pues las mismas deben estar consagradas en normativa realmente específica y no en la invocación de principios**.
- Es así que el principio de realidad económica no puede impedir bajo ningún concepto la planificación tributaria, en la medida en que si la norma no grava la

[43] GOTLIB Gabriel. Ob. Cit. Página 42.

utilización de determinadas formas jurídicas, el principio no tiene por qué ser abarcativo y pretender gravar otras parecidas.

- Finalmente es importante destacar que la aplicación de estos principios es para demostrar la verdad procesal y de gestión administrativa, por encima de las apariencias. El mismo no puede llevar a desechar las formas adoptadas por las partes, ni a desvirtuar lo establecido en normas que regulan la relación tributaria, pues se estarían contraviniendo disposiciones constitucionales en materia tributaria, como los principios de reserva de ley, capacidad contributiva, y principalmente de legalidad. La búsqueda de la equidad e igualdad como otro principio rector del derecho tributario debe estar siempre en consonancia con todo un sistema jurídico.

2.2. La presunción legal.

Concepto de Presunción:

Es momento de pasar a la parte central del presente capítulo, en la medida de llegar a conceptualizar tanto las presunciones como las ficciones legales.

En primer término pasaremos a tratar lo que se conoce como presunciones. El término presunción proviene del latín *prae*, que significa antes, y *sumere*, que significa tomar, es decir tomar de antemano. Básicamente la expresión hace alusión a tomar una cosa por cierta, antes de que pueda constar o ser de otro modo.[44]

Para el doctor Galo Espinosa M., el término presunción se establece como una *conjetura, suposición, indicio, señal o sospecha que por el ministerio de la ley se tiene como verdad,*

[44] ABBAGNANO Nicola, *Diccionario de Filosofía*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1963, página 923.

consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.[45] El profesor D'Ors, citado por Pérez de Ayala, y este a su vez citado por Rubén Asorey define a la presunción como *"el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado".*[46]

Se puede entender a la presunción en base a la definición dada, como una exoneración para probar la realidad de un hecho por la presencia de una probabilidad, en el sentido de que por el hecho de dar por sentada la realidad de un acontecimiento y la congruencia del acontecimiento no probado con aquel "otro" que es real, no es necesario demostrar el primero. Acorde con la profesora mexicana Sonia Venegas, citando al procesalista español Francisco Ramos Méndez, a pesar de haber un sinnúmero de definiciones a nivel doctrinal de lo que debe entenderse por presunción, todas ellas reflejan tres elementos sustanciales que forman parte de la naturaleza jurídica de las presunciones, y que la conforman. De esta manera una presunción siempre estará establecida[47]:

(i) Por una afirmación base, la cual es la piedra angular sobre la cual se construye la presunción, por lo que esta debe acreditarse de manera fehaciente.

(ii) Por una afirmación presumida, la cual constituye el *producto novedoso*, lo que representa que tiene un significado probatorio que debe estar correctamente asentado en la afirmación base, es decir aquel se concreta una vez establecida esta última.

[45] ESPINOSA M. Galo, *La Más Práctica Enciclopedia Jurídica Vol II*, Quito, Ed. Instituto de Informática Legal, 1987, página 577.
[46] NAVARRETE Susana y ASOREY Rubén, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Buenos Aires, Ed, Depalma, 2000, página 2.
[47] VENEGAS ALVAREZ Sonia, *Presunciones y ficciones sobre la renta de las personas físicas en México*, México D.F., Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, 2007, página 9.

(iii) Finalmente el enlace, el cual constituye en las *máximas de la experiencia* que fijan la relación entre la afirmación base y la presumida, y la precisan.

Nuestra legislación, de igual manera, define lo que debe entenderse por presunción. Los artículos 32 y 1729 del Código Civil lo establecen:

> *Art. 32.- Se llama presunción la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.*
>
> *Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal.*
>
> *Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley; a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.*
>
> *Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisible la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.*

El artículo 1729 del mencionado cuerpo legal, nos aclara de manera definitiva la clasificación de las presunciones, a saber:

> *Art. 1729.- Las presunciones son legales o judiciales. Las legales se reglan por el artículo 32. Las que deduce el juez deberán ser graves, precisas y concordantes.*

El primer inciso del artículo 32 nos deja claro que en nuestra legislación el concepto de presunción toma en cuenta las características esenciales que nuestra precitada autora mexicana nos detalló: (i) una *circunstancia conocida* y probada; (ii) un hecho presumido, el

cual depende de la veracidad del primero y que representa la *consecuencia* de la que habla la norma; y (iii) un enlace que fija la relación causal entre el primero y el segundo, lo que viene a ser la *deducción* entre la *circunstancia conocida* y la *consecuencia*.

Los restantes incisos del artículo dan paso a la clasificación tradicional que en la doctrina se ha concebido de las presunciones. Si bien en el texto hace mención a las presunciones legales, y dentro de estas a las presunciones de hecho (*iuris tantum*) y de pleno derecho (*iuris et iure),* y el artículo 1729 a las presunciones judiciales, es necesario ceñirnos a la doctrina para poder ordenar las ideas de una correcta clasificación de las presunciones como institución del derecho.

Al respecto la profesora Venegas, nos habla de está ya conocida y consensuada clasificación de las presunciones y de la cual hacemos eco. Las presunciones se clasifican en[48]:

1) Presunciones simples, del hombre o judiciales.
2) Presunciones legales o del derecho; dentro de estas últimas se puede dilucidar:
    a. Presunciones de derecho o absolutas (*iuris et iure).*
    b. Presunciones de hecho o relativas (*iuris tantum*).

Las presunciones simples, del hombre o judiciales, o también conocidas como presunciones *hominis*, al decir del tratadista Hugo Alsina:

> *"(…) son las que el juez deduce por el examen de indicios, guiándose por las reglas de la sana crítica, con el objeto de establecer definitivamente sus convicciones; también son empleadas por los litigantes como conclusión de su raciocinio o en*

[48]VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 23.

relación con un punto de partida o con respecto a un elemento de su argumentación en su alegato"[49]

Por otro lado las presunciones legales a decir del profesor mexicano Raymundo Gama, son *"la regla jurídica que dispensa de la necesidad de acreditar un hecho y que traslada al oponente la carga de la prueba de lo contrario."*[50]

En efecto las presunciones legales son aquellas fundadas por el mismo legislador, quién genera la elucubración necesaria en la cual, una vez que se prueban ciertos hechos, el juzgador los debe tener por ciertos. Tal como su nombre lo indica, las presunciones legales son aquellas que nacen de la intención del legislador y consecuentemente de la ley, a diferencia de las presunciones judiciales que nacen de la reflexión del juez.

El legislador, en este caso, tiene en cuenta el orden natural de ciertos hechos, de los cuales se derivan efectos jurídicos, y se impone la solución a los mismos a través de la implantación de una norma jurídica. [51]

Como bien supimos indicar, para la comprensión del concepto de "presunción" se destacó tres elementos que componen la estructura inferencial del concepto (afirmación base, afirmación presumida y enlace), sin embargo tal estructura puede no siempre ser aplicable, al menos para el caso de las presunciones legales.

Esto parte del hecho de que para entender a las presunciones legales, siempre se debe tener en cuenta su carácter normativo. En el caso de que deseemos aplicar la estructura

[49] ALSINA Hugo, *Tratado teórico-práctico del derecho procesal civil y comercial Tomo III*, Buenos Aires, Ed. Ediar, 1961, página 687.
[50] GAMA LEYVA Raymundo, *Conceptos y tipología de las presunciones en el Derecho Continental,* en Revista de Estudios de Justicia No. 19, México D.F., Ed. Revista de Estudios de Justicia, 2013, página 71.
[51] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 25.

inferencial mencionada anteriormente, en las presunciones legales se nos presenta una limitación evidente: hay presunciones legales que no necesariamente responden a tal estructura.

Así pues están ejemplos paradigmáticos como la presunción de inocencia en materia penal, y la presunción de buena fe en materia civil. En las mismas no hay una afirmación base cotejada con la realidad y con el orden natural de las cosas, y de la cual pueda inferirse un hecho desconocido, por ende tampoco hay un enlace, el cual responda a las máximas de la experiencia. Más bien es y será un mandato contundente de la norma, en el sentido de que la misma crea ese criterio irremplazable, el cual podrá responder, más que a una consecuencia lógica, a consideraciones de índole social, institucional. [52]

Por otro lado las presunciones legales no proporcionan elementos de prueba, como sí pueden hacerlo las presunciones simples, ya que no son un instrumento de conocimiento para la determinación de hechos, o más bien no proporcionan información de cómo ocurrieron ciertos hechos.[53] Teniendo en cuenta estos supuestos, las presunciones legales, dentro de sus peculiares características se dividen en absolutas o de derecho y relativas o de hecho. Como se pudo apreciar, nuestra legislación contempla tal clasificación, la cual trataremos a continuación.

2.2.1. Presunciones de Hecho:

Dentro de la primera clasificación de las presunciones legales, están las de hecho o relativas. Como pudimos apreciar, el artículo 32 de Código Civil indica que las mismas, pueden ser susceptibles de ser desvirtuadas por quienes crean que el hecho que la misma

[52] GAMA LEYVA Raymundo. Ob. Cit., páginas 74 y 75.
[53] Ibídem.

norma presume, pueda no ser como tal en la realidad. En efecto las presunciones de hecho en toda la literatura jurídica tienen que ver con el concepto de carga de la prueba.

El artículo 169 del Código Orgánico General de Procesos establece que, (y así ha sido reconocido jurisprudencialmente) quién propone hechos de manera afirmativa, debe probarlos, y en su último inciso deja la salvedad de invertir la regla en mención (la carga de la prueba) de conformidad con lo que dispongan otras leyes de nuestro ordenamiento jurídico. Desde este punto de vista, varios autores coinciden en que las presunciones legales de hecho, tienen la principal nota distintiva de la dispensa de una de las partes (que en este caso se favorece de esta norma) de probar un hecho, pues la ley presume los efectos jurídicos de la norma. Tal como lo indica el profesor Gama Leyva, *"la dispensa de la prueba se traduce en que el hecho presumido deja de formar parte de los presupuestos exigidos por la norma, para la producción de determinados efectos jurídicos"*[54]

Otra nota distintiva de las presunciones legales de hecho, es que al romper con la regla general de que "quién afirma algo, debe probarlo" necesariamente trae la consecuencia de trasladar a la contraparte esa carga de desvirtuar aquello que la norma ya presume. La finalidad de desvirtuar la presunción, será el de impedir que se produzcan los efectos jurídicos inmersos en la norma que contiene la presunción de hecho.

Un aspecto peculiar de este tipo de normas es que obligan a considerar como probado un hecho en tanto no se acredite lo contrario, ya sea a partir de la prueba de la afirmación base (como por ejemplo respecto de la presunción de paternidad de los hijos nacidos dentro del

[54] GAMA LEYVA Raymundo. Ob. Cit., página 80.

matrimonio) o cuando ni siquiera sea necesario probar el hecho base, (como la presunción de buena fe).[55]

En resumen, en las presunciones de hecho, la estructura inferencial propia de las presunciones forma parte del contenido de la norma que establece esa presunción. De distinta manera se pueden entender a las presunciones legales de derecho, en las cuales la presunción (con su estructura) no es parte del contenido de la norma, sino que el razonamiento de las presunciones legales de derecho se asemeja a una presunción y más bien tiene un carácter justificatorio de la creación de la norma de presunción legal absoluta. Este tópico en conjunto con una caracterización de la presunciones legales de derecho o absolutas, las trataremos a continuación.

2.2.2. Presunciones de Derecho:

Las presunciones de derecho o absolutas, son aquellas que de conformidad con nuestro ordenamiento, no admiten prueba en contrario. La doctrina las denomina también presunciones *iuris* (porque las ha introducido el derecho) *et iure* (porque en fuerza de ellas da la ley por resuelto el asunto en que concurren). [56]

De la limitación de desvirtuar a este tipo de presunciones, se derivan diferentes aspectos de su naturaleza jurídica. En primer lugar el hecho de ser mandatos vinculantes insertos en la norma. Las presunciones de derecho al no aceptar prueba en contrario no trasladan la carga de la prueba a la contraparte para que esta la desvirtúe (como lo hacen las presunciones de hecho), porque sencillamente el ordenamiento no da paso a esa posibilidad, de lo que se deduce que son de obligatorio cumplimiento.

[55] Ibídem página 79.
[56] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 26.

La norma es *rígida* por así decirlo, lo que nos lleva a entender que la idea del legislador al darle esa característica es que cumpla con otros fines, diferentes a los que puede cumplir una presunción de hecho. Estos fines son de carácter institucional, es decir responden más a la necesidad del Estado de dar seguridad a ciertas situaciones de orden social, familiar, político y patrimonial, [57] a diferencia de las presunciones de hecho que, al tener una función más probatoria, tienen por objetivo de entre otros: corregir un desequilibrio entre las partes para facilitar la aplicación de las normas en supuestos en los que la prueba de ciertos hechos resulta sumamente difícil de conseguir.[58]

Hay cierto sector de la doctrina que afirma que las presunciones absolutas o de derecho no pueden ser consideradas como presunciones. Uno de los criterios para fundamentar esta premisa es que la principal característica de las presunciones es la posibilidad de ser desvirtuadas, es decir que el hecho presumido en la norma, puede ser vencido a través de la constitución de elementos probatorios, que en base a la lógica otorguen otra verdad (o no) de los hechos presumidos. "*La principal razón de la exclusión del concepto de presunción es que una de las características definitorias de las presunciones es su derrotabilidad, por lo que resulta contradictorio hablar de una presunción que no puede ser destruida mediante prueba en contrario"*[59].

Encasilladas por la doctrina, como herramientas de naturaleza sustancial, la principal característica de las mismas es que son normas formuladas a través de un *lenguaje presuntivo*, pues no establecen una presunción como tal, (con la estructura ya explicada)

[57] Ibídem.
[58] GAMA LEYVA Raymundo. Ob. Cit., página 81.
[59] Ibídem página 76.

sino que la presunción constituye la premisa, la *ratio* de la norma que sirve para desarrollar o justificar los motivos a la creación de la misma.

El profesor Gama Leyva lo aclara, indicando que como toda norma sustantiva, las presunciones de derecho tienen una hipótesis normativa o supuesto de hecho y su respectiva consecuencia jurídica. Expresa que la consecuencia jurídica de este tipo de normas se instaura a través de un razonamiento presuntivo, para ello establece que en las mismas opera la modificación del presupuesto de hecho de la norma que producirá el efecto jurídico. La modificación se dará extrayendo el hecho presumido como presupuesto de hecho para la consecución de los efectos jurídicos, e incorporando tan solo el hecho o hechos que sirven de base a la presunción (afirmación base), con lo cual únicamente es necesario que se dé le hecho base, y no el desarrollo inferencial del mismo para que se produzca el hecho presumido. [60]

Hay otro sector de la doctrina que establece que se debe considerar a las presunciones legales absolutas como presunciones. El tratadista Falcón y Tella indica que al ser una norma que no acepta prueba en contrario, como norma que regula la prueba, su aplicación no es de obligatorio cumplimiento, ya que la Administración Tributaria puede considerar que el hecho que se presume es distinto de la verdad material y en ese sentido debe dejar de aplicarla. [61]

Otro aspecto fundamentado por el mismo autor es el hecho que las presunciones absolutas guardan necesariamente una relación de probabilidad entre la afirmación base y la presumida. Así debe haber suficiente probabilidad entre esas dos afirmaciones incluso

[60] Ibídem.
[61] FALCÓN Y TELLA Fernando, *Cuestiones Normativas y Cuestiones de Prueba en el Derecho Tributario*, en "Crónica Tributaria", Madrid, Ed. Instituto Español de Finanzas, 1992, página 23 y 24.

como un mecanismo constitucional de control de este tipo de normas. Es importante tener en cuenta que no se puede admitir que quede prohibida la prueba en contrario, cuando hay una afirmación jurídica de un hecho improbable.[62]

Reitero en que la implementación de las presunciones legales absolutas se da buscando finalidades de orden institucional, de proteger ciertos intereses del legislador en proteger, para el caso tributario, ciertas relaciones jurídicas y su mantenimiento, sin embargo el grado de probabilidad de los elementos de la presunción legal absoluta debe ser aún más alto, precisamente por la imposibilidad de desvirtuarlas. Así, la presencia de una probabilidad presente dentro de las presunciones legales absolutas nos lleva a deducir que hay un nexo lógico en sus afirmaciones que respalda el grado de probabilidad al que me refiero.

La pertinencia al derecho material de las presunciones legales de derecho es más evidente pues su presencia en el ordenamiento jurídico con estricto carácter vinculante, hace que más que regular un tema de prueba puedan tender a regular la relación tributaria como tal, y en efecto normar aspectos del presupuesto de hecho que de vida a la obligación tributaria.

La relación de probabilidad presente en los componentes de una presunción, pueden considerarse un elemento "fiscalizador" de la eficacia de las mismas en el ordenamiento jurídico. El llamado a que las normas que contengan una presunción de hecho o de derecho, deban tener en cuenta a más del estricto cumplimiento de tal relación de probabilidad, los fines del Estado, hace evidente que se trata de un tema sustantivo tributario.

2.2.3. <u>Presunciones Legales en Materia Tributaria:</u>

[62] Ibídem.

La manera en cómo las presunciones se asientan en el ámbito del Derecho Tributario, parte de la idea generalizada de que éstas, son un buen elemento para la Administración Tributaria al momento de ejercer sus facultades de gestión. El Código Tributario no define lo que debe entenderse por gestión tributaria, pero si contempla las funciones que tiene la misma, en donde se puede destacar la facultad determinadora de la Administración Tributaria. El artículo 68 del precitado cuerpo legal nos indica que por facultad determinadora se deberá entender al *acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo,* dejando claro que el ejercicio de esta facultad comprende especialmente la composición del tributo, cuando surjan nuevos hechos imponibles y estableciendo las medidas legales convenientes para la determinación del mismo.

Es evidente que el tributo cobra sentido y razón de ser cuando es efectivamente recaudado por el Estado a través de la Administración Tributaria, pues mientras no se establezca su recaudación, el Derecho Tributario sería totalmente estático.

Las presunciones legales en el campo de la determinación tributaria son bastante abarcativas, y propuestas de tal manera que cumplan con el fin que más favorezca a la Administración Tributaria.

La profesora Sonia Venegas pone de manifiesto ciertos puntos en los cuales las presunciones legales, y en este caso las absolutas, toman fuerza en la determinación del tributo. De esta manera nos dice que en la fase de gestión (y por ende en la determinación) se hace patente la eficacia de las presunciones legales absolutas, pues *"si una norma fiscal*

establece una presunción legal a favor de la administración, ésta valiéndose de la misma, practica los actos conducentes a someter a tributación una determinada situación de hecho"[63]. Esto incluso nos hace caer en cuenta que la Administración se encontrará dotada de poderes suficientes en todas las fases hasta llegar a la recaudación del tributo.

Se evidencia que las presunciones legales se encuentran al servicio de la facultad determinadora de la Administración. La única salida que tendrá el contribuyente para poder liberarse de sus efectos jurídicos será la de derrotar el hecho que dio origen a la presunción de la que goza la Administración. E incluso se hace aún más patente su uso por la presunción de legitimidad de la que goza todo acto administrativo, que en este caso sería el que determine la obligación tributaria con todos sus elementos (glosas o actas de determinación).

Ahora bien, en cuanto a las presunciones legales relativas o de hecho y su papel dentro del ejercicio determinador de la obligación tributaria, el criterio de nuestra precitada autora y al cual me acojo, se expresa en el sentido de que en estas presunciones la carga de la prueba siempre estará sobre el contribuyente[64]:

- En el caso de que la presunción de hecho sea a favor de la Administración, esta última deberá hacer constar (únicamente hacer constar) que hay un hecho que en base a la inferencia presuntiva de la norma ampara la consecución de algún tributo. O para el caso de que la determinación sea en un proceso administrativo tributario, la Administración de todas maneras no deberá probar, pues el acto administrativo que pudo haberse impugnado por parte del contribuyente goza de la presunción de

[63] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 228.
[64] Ibídem página 229.

legitimidad que acepta nuestro mismo ordenamiento. Por lo que de todas maneras será el contribuyente el que, tomando la oportunidad de la prueba en contrario, o desvirtúe el hecho base del que se apoyó la Administración, o destruya la legitimidad del acto administrativo que determinó su obligación tributaria.

- En el caso de que la presunción legal relativa sea a favor del contribuyente, de igual manera deberá probar que goza de una presunción que le beneficia, y si por alguna razón el acto de determinación que emita la Administración le es adverso, debe probar nuevamente la presunción que le es favorable para desvirtuar tal acto administrativo.

Como podemos ver una conclusión a la que se puede llegar del papel de las presunciones legales en el ámbito tributario es que las mismas siempre tienen una tendencia "pro-fisco" en la cual el criterio proteccionista de la Administración Tributaria se ve realmente marcado, donde la carga de la prueba se vuelca de manera clara al contribuyente y donde la Administración toma una postura totalmente pasiva.

Una de las principales razones que se esgrimen para poder justificar este fenómeno (en donde también se justifica la utilización de las ficciones legales) es el hecho de que la Administración posee una gran debilidad al momento de conocer las infinitas combinaciones de los contribuyentes que puedan ir cargadas de efectos tributarios y los cuales pueden no llegar a conocimiento de la misma.

De todas maneras la compatibilidad que las presunciones legales deben tener en el ordenamiento jurídico debe responder ante todo a los derechos de los propios contribuyentes y a los principios del Derecho Tributario. Es así que en el caso de las presunciones legales absolutas las mismas al tener la especial característica de no aceptar

prueba en contrario, deben sostener su compatibilidad con el derecho de defensa del contribuyente. [65]

El autor Antonio Cubero Truyo, citado por Catureli, toma una postura opuesta a la utilización de las presunciones legales absolutas como un mecanismo que pueda ser usado en el Derecho Tributario. Indica que las presunciones no son el instrumento adecuado para asegurar la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos. En primer lugar por el hecho de que estas presunciones al prohibir la prueba en contrario no serían acordes con los principios de justicia y observancia del principio de capacidad contributiva. En segundo lugar porque los objetivos de la recaudación del Estado no pueden ir en contra de un derecho fundamental, como él lo ejemplifica, la capacidad de probar. [66]

El literal a) del numeral 7 del artículo 76 de nuestra Constitución garantiza el derecho a la defensa, y estamos de acuerdo con el argumento de nuestro precitado autor, en la medida en que las presunciones legales absolutas instauradas en una norma, priven al contribuyente de poder probar efectivamente la capacidad contributiva que posee y que la norma presume en su contra, siempre y cuando el bien jurídico protegido por esa norma, sea aquel derecho fundamental del mismo contribuyente. Lamentablemente y como se mencionó anteriormente, las presunciones legales absolutas responden a fines institucionales, con lo cual, en la práctica, puede que no siempre esos fines estén direccionadas a favor de los derechos del contribuyente, sino más bien a la suficiencia recaudatoria que necesita el Estado.

[65] CATURELI Emerson, *Presunciones en el Derecho Tributario*, en "Temas Actuales de Derecho Tributario", Barcelona, Ed. J.M. Bosh, 2005, página 223.
[66] Ibídem.

Por otro lado respecto de las presunciones legales relativas, suelen tener mayor aceptación en cuanto a la crítica expresada anteriormente. Las limitaciones a las que deben someterse este tipo de presunciones van acarreadas, en comparación con las presunciones legales absolutas, con el hecho de que las mismas aceptan prueba en contrario y como tal pueden ser desvirtuadas. Esto debido a que la admisibilidad de las presunciones legales relativas tiene que ver con el grado de probabilidad que estas tengan respecto de sus afirmaciones base y sus afirmaciones presuntas.

La relación de probabilidad entre el hecho conocido y desconocido debe ser totalmente coherente para que al menos en el Derecho Tributario puedan ser utilizadas las presunciones legales relativas. En la medida en que el grado de probabilidad entre esos dos hechos o afirmaciones sea alto, la fiabilidad de poder demostrar la existencia verdadera del hecho generador, y en esa medida la de capacidad contributiva será más alta.[67]

Autores indican por otro lado que el principio de capacidad contributiva no es el parámetro idóneo para marcar la admisibilidad de una presunción legal, pues el principio solo regula normas de derecho material, y al menos las presunciones legales relativas pertenecen al derecho adjetivo.[68] Sin embargo no concordamos con la idea propuesta en la medida en que el principio de capacidad contributiva dentro del Derecho Tributario promueve la equidad (como principio constitucional en materia tributaria) en la aplicación del derecho material. Afirmar que el derecho formal tributario ignore tal finalidad sería pretender que se acepte el principio de capacidad contributiva en la elaboración del hecho imponible, pero se viole el mismo en la regulación de su procedimiento.

[67] CATURELI Emerson. Ob. Cit., página 226.
[68] Ibídem.

De todas maneras es necesario reiterar que para las presunciones legales relativas también aplica el hecho de que el legislador quiera proteger un interés superior, frente a lo cual y como reiteramos, el mismo debe respetar los derechos fundamentales del contribuyente.

El realce del principio de capacidad contributiva como mecanismo fiscalizador de las presunciones legales viene dado por esa intención de justicia que busca todo ordenamiento jurídico. El tratadista Tipke, citado por el profesor Catureli nos indica que la justicia presupone la existencia de principios y su observancia, y expresa que la justicia es garantizada por medio de la igualdad, (equidad en nuestra Constitución) con lo cual el criterio adecuado para poner de manifiesto tal equidad en materia tributaria, será el principio de capacidad contributiva.[69]

En materia tributaria el principio de capacidad contributiva es reconocido de manera amplia en la medida en que representa un indicador de comparación adecuado entre los contribuyentes de un sistema fiscal., ya que el mismo representa la necesidad por parte del legislador de elegir el hecho que revele la verdadera fuerza económica del contribuyente.

Otros tratadistas como Moschetti expresan incluso que la manifestación económica del contribuyente debe ser *efectiva*, es decir cierta y sobre todo actual, pues no es legítimo admitir tributación sobre manifestaciones ficticias.[70] Este punto es evidentemente debatible en razón de que se estaría dando por sentado la ausencia total, tanto de presunciones como de ficciones legales, pues es evidente que con la aplicación de este tipo de normas no se estaría gravando manifestaciones económicas por sobre todo actuales.

[69] CATURELI Emerson. Ob. Cit, página 227.
[70] Ibídem.

Es importante en este punto aclarar la matización del principio de capacidad contributiva, pues es evidente que considerarla de modo absoluto no reportaría mayor beneficio para el sistema tributario. Parte de esta matización tendrá que ver con someter al mismo a las limitaciones de la realidad así como tomar esos matices en base a la fuerza de otros principios relevantes.

Limitaciones como el hecho de que en la norma tributaria no se puede considerar con antelación la globalidad de casos en los cuales pueden suscitarse efectos jurídicos tributarios. Una suerte de "simplificación" del sistema tributario, en la medida de que se prevean en la norma supuestos de hecho "típicos", lo cual evidentemente traería consigo índices indirectos de capacidad contributiva.

Cabe dejar claro que las presunciones legales en materia tributaria, representarán una herramienta efectiva para el fisco, en la medida en que haya justificación, mediante (lo que a mi parecer) serían dos razones sustanciales: (i) se estén respetando derechos fundamentales del contribuyente y no solo intereses recaudatorios del Estado, y (ii) se pueda verificar realmente que los temas sobre los cuales se apliquen las presunciones legales representen un ámbito de dificultad cognoscitiva para la Administración en base a su impracticabilidad.

Pasaré a continuación a tratar el tema de las ficciones legales, que sin alejarse mucho de la misma idea que representan las presunciones legales como herramienta normativa tributaria, tienen ciertas características conceptuales propias, y que pueden representar incluso un arma de mayor peso para la Administración en el cumplimientos de sus fines.

2.3. La ficción legal.

2.3.1. Concepto y diferenciación con las Presunciones Legales Absolutas.

Concepto y precisión:

El término ficción proviene directamente del latín *fictio*, que básicamente hace referencia a los significados de forjar, inventar, modelar, dar forma, así como los de plasmar, esculpir, imaginar y por ende transformar e inclusive crear, derivando esta esta conceptualización en la idea de inventar con arte o artificio. [71]

Dentro de los conceptos más unificados y característicos expuestos por la doctrina, puede entenderse a las ficciones legales como el expuesto por Henri Capitant, en donde ficción legal es el *"procedimiento de técnica jurídica que consiste en suponer un hecho o situación diferente de la realidad para deducir de ahí consecuencias jurídicas"*[72]

Por otro lado el tratadista Legaz y Lacambra indica que *"la ficción jurídica existe siempre que la norma trata algo real ya como distinto, siendo igual, ya como igual siendo diferente, ya como inexistente habiendo sucedido, ya como sucedido siendo inexistente, aun con consciencia de que naturalmente no es así"*[73]

Me parece incluso aún más acertada la definición que hace el profesor Pérez de Ayala en su principal obra respecto a este tema, conceptualizando a la ficción como:

> *"La ficción constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud del cual se atribuye a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que*

[71] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 42.
[72] CAPITANT Henri, *"Ficción", Vocabulario Jurídico*, París, *Les Presses Universitaires de France*, 1936; citado por VENEGAS ALVAREZ Sonia, Ob. Cit., página 43.
[73] LEGAZ Y LACAMABRA Luis, *Filosofía del Derecho*, Barcelona, Ed. Bosch, 1961, página 72.

violentan e ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real, lo que hace es crear una verdad distinta de la real.[74]

De las definiciones dadas se puede entender que las ficciones legales son en esencia un instrumento de técnica legislativa, que se inserta en la norma desarrollada por el legislador, y que son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería según el orden natural de las cosas.

El razonamiento de las ficciones, se entiende que se da sobre situaciones irreales o desnaturalizadas con la verdad natural de las cosas. La finalidad de la creación de esta artificialidad del legislador es buscar el justificativo necesario para el cumplimiento de ciertas normas que responden a las necesidades propias de un sistema jurídico. Es pues un necesidad propia de la institucionalidad del Estado, y no un mero capricho del legislador lo que genera la utilización de esta "técnica".

De otro lado se entiende que la naturaleza real de las situaciones que se pretenden modificar con las ficciones jurídicas, representan un obstáculo para aquellas finalidades institucionales que mencionamos, por lo que es necesario desarrollar ficciones para remover tales impedimentos que se oponen a la concesión de una acción o a la misma aplicación de la ley.

Incluso tales obstáculos pueden estar contenidos en el mismo ordenamiento jurídico, con lo cual será necesario implementar las ficciones jurídicas en razón de mantener el texto de la

[74] PEREZ DE AYALA José Luis, *Las ficciones en el derecho tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970, página 16.

ley, (que para el caso concreto impide la aplicación de otra norma jurídica), y salvar el caso (o los casos) que se deseaban resolver.

La profesora Venegas expresa que las ficciones son una operación intelectual en donde no es que se construyan conceptos y categorías nuevas, sino que se toma como base aquellas otras preexistentes en el mismo ordenamiento jurídico, y se asimilan sus efectos entre unas y otras como si se trataran de las ya habidas, siendo por tanto una técnica limitadora, pues ese proceso de asimilación cubre los requerimientos de aquellas categorías preexistentes y no más allá. [75]

Es evidente que una de las más marcadas características de las ficciones jurídicas es su carácter pragmático, pues es evidente que con este tipo de técnicas lo que se pretende alcanzar es una solución práctica y específica.

Por otro lado se deduce que las ficciones jurídicas son un fenómeno que se asienta sobre la sustancialidad de la norma. Son en esencia preceptos legales y por ende tienen una marcada naturaleza sustantiva, que se construyen de manera espontánea frente a las necesidades del legislador, con lo cual me atrevo a aseverar que sería imposible encontrar una definición de la misma en la ley.

Clasificación:

Si bien escasa, parte de la doctrina ha establecido una pequeña clasificación de las ficciones jurídicas. Así el tratadista Foriers presenta las ficciones legislativas, dentro de la cual se

[75] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 47.

encuentran las ficciones terminológicas y las ficciones normativas; y las ficciones jurisprudenciales en la otra rama de la clasificación. [76]

Por *ficciones terminológicas* se entiende al trabajo de calificar ciertas situaciones de hecho como contrarias a la realidad conceptual admitida comúnmente. La idea de esta operación será pues de simplificar, unificar o afectar a una misma situación sobre la identidad de un solo tratamiento jurídico. [77] Un ejemplo de esto es cuando en nuestra legislación se considera a ciertos objetos como inmuebles por su destino o por el objeto al cual se apliquen, a pesar que de por su naturaleza pueden ser cosas muebles más bien. En cuanto a las *ficciones normativas*, las mismas son entendidas como la adjunción de una norma complementaria (o precepto normativo complementario), a más de la que posee la ficción, para consolidar la verdad jurídica que se pretende crear.[78] Es decir en las ficciones normativas la "mentira" no estaría completa si no se complementa a la ficción con otra norma o precepto normativo.

Un ejemplo claro de esto es en el caso que se presenta en el artículo 778 del Código Civil, respecto al usufructo. Dentro de la definición del mismo, se entiende que el usufructuario debe conservar la sustancia de la cosa que se da en usufructo. En el mismo artículo se abre la posibilidad de que se usufructúen las cosas que son fungibles (que se consumen). Aquí la ficción se plantea como cierta, pues inicialmente se estaría violentando la naturaleza del usufructo al indicar que se conserve la sustancia de las cosas siendo que es imposible que se conserven aquellas cosas consumibles y perecibles en su uso.

[76] FORIERS P*, Presunciones y ficciones*, en Perelman (coord.) Las presunciones y ficciones en el derecho, Bruselas, Ed. Émile Bruylant, 1974, citado por VENEGAS ALVAREZ Sonia, Ob. Cit. página 53.
[77] Ibídem.
[78] [78] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 52.

Sin embargo el precepto normativo (para el ejemplo que estamos planteando, pues el mismo puede estar indicado en otra norma) permite integrar los bienes consumibles en el régimen usufructuario, (sin lo cual el concepto de usufructo estaría incompleto para los fines del legislador), permitiendo que el usufructuario restituya objetos de igual calidad y cantidad, del mismo género o de pagar su valor. Con lo cual se entiende que la ficción no se puede aplicar sino fuera por este otro precepto, complementario que permita conseguir el fin del legislador de integrar los bienes consumibles para el usufructo.

Finalmente dentro de la clasificación planteada se encuentran las *ficciones jurisprudenciales.* Las mismas se definen como la creación por parte el juez, de asimilaciones inexactas pero necesarias para la conclusión a la que él desea llegar. Conclusión que dentro de su colocación como jurisprudencia, evidentemente hará progresar el derecho.[79] La principal crítica a esta clasificación es que este tipo de ficciones puede que no se presenten como muy lógicas al momento de plantearlas para la resolución de un caso.

En cuanto a la naturaleza de las ficciones jurídicas las mismas son entendidas como un instrumento de *técnica legislativa*, las cuales el derecho emplea para desarrollar su función y lograr su fin. De esta manera tienden a satisfacer una necesidad jurídica, y se sustentan en la fuerza legal que les es atribuida, por ende se entiende que nadie puede ir en contra de ellas, ya que las ficciones no pueden destruirse con argumentos en contra, en conclusión, sea la manera que fuere con la que produzca sus efectos (equiparación o una invención) no afectará la naturaleza de esta institución, que es explicada en razón de la base insuficiente y artificiosa de la técnica misma.[80]

[79] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 54.
[80] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 57.

La necesidad del legislador de utilizar ficciones puede plantearse desde diferentes perspectivas. Una de ellas es que tales necesidades realmente no lo sean, y reflejen más bien tan solo la intención del legislador, que expresa las necesidades del gobierno central de un Estado. Intenciones que pueden responder a un ejercicio de economía legislativa pero aquella que (como indicábamos en las presunciones) puede ir en contra de derechos constitucionales del contribuyente. Una suerte de bancarrota e insuficiencia de recursos legislativos para regular y solucionar los problemas y fenómenos de orden social.

Otra perspectiva más favorable a las ficciones legales, es que precisamente y por una evidente e imperiosa imprecisión natural que desregula el beneficio del ordenamiento jurídico (que siendo solo uno) es necesario equilibrar ciertos aspectos, el uso de las mismas se hace imprescindible. El ejemplo claro en materia tributaria es evidentemente el conocer por parte de la Administración Tributaria, todos aquellos fenómenos económicos dignos de ser tributables, y que en la práctica resultan casi imposibles.

De todas maneras una de las principales críticas de la doctrina es que el estudio de las ficciones legales, se ha centrado mucho en los fines y la función de las mismas, pero no en lo que realmente son. Es decir, tenemos claro un "cómo" y "para que" pero no el "por qué". En todo caso lo evidentemente unánime y generalizado que nos menciona la doctrina, criterio sobre el cual también descanso, es que las ficciones jurídicas instauran disposiciones, (pues en esencia son herramientas que, *latu senu,* se expresan en normas), que extienden sus efectos de manera general y por ende pertenecen al derecho material. La ficción tiene una indudable naturaleza sustantiva.

Distinción entre presunción absoluta y ficción:

Un buen ejercicio para poder precisar el alcance del concepto de ficciones legales es conociendo las diferencias que tienen estas con las presunciones legales, y principalmente con las presunciones legales absolutas, pues muy seguramente en este punto, para el lector no debe ser difícil reconocer ciertas semejanzas entre unas y otras; sobre todo para la función que pueden desempeñar en el derecho tributario, como es la de aquellas herramientas del legislador para reconocer situaciones susceptibles de tributación.

Me parece un buen trabajo caracterizador el poder precisar semejanzas (las cuales abundan) como diferencias (las cuales se sientan más sobre un ámbito conceptual y doctrinario y no tanto sobre el práctico) al momento de poder conocer realmente la naturaleza jurídica de las ficciones legales.

En este sentido las principales diferencias pueden tomarse como las siguientes[81]:

(i) Una de las principales diferencias está en el fundamento de unas con otras. Mientras que en todas las presunciones legales, incluidas las de derecho, el fundamento de las mismas es lo verosímil, lo creíble. Por otro lado en el caso de las ficciones legales lo irreal, lo ficticio del hecho admitido es su principal característica.

(ii) En ese sentido la principal premisa de las ficciones es la admisión puramente imaginaria de las circunstancias, que se sabe no corresponden a la realidad. La finalidad de esa admisión es la aplicación de una norma que concibe una nueva realidad. Por otro lado las presunciones legales absolutas establecen como verdaderos ciertos hechos manteniendo la estructura lógica de una presunción

[81] VENEGAS ALVAREZ Sonia. Ob. Cit., página 62.

(afirmación base, afirmación presunta y el nexo), aunque ese nexo tenga la fuerza de la norma y más que basarse en una máxima de la experiencia, responde a fines institucionales, la esencia es la misma: las presunciones legales absolutas también son razonamientos probabilísticos que establecen como verdaderos ciertos hechos.

(iii) De otro lado, las ficciones legales son la afirmación de un hecho, que como queda claro es diferente a la realidad plena y objetiva. Las presunciones legales son la dispensa de la prueba de un hecho que tiene probabilidades de verdad.

(iv) Las ficciones legales son entendidas como la imposición de una realidad a través de la norma. Por otro lado las presunciones legales absolutas a pesar de ser la razón de determinadas reglas jurídicas también impuestas, suponen siempre una probabilidad.

(v) Las presunciones legales absolutas, siempre seguirán el movimiento de una presentación en curso, precisamente por su estructura lógica. Las ficciones siempre te presentarán un imaginario.

(vi) Finalmente la principal diferencia entre ficciones y presunciones legales absolutas, y propuesta por el profesor Álvaro Muñoz López es referente a la racionalidad que inspira la formulación de una y otra. En efecto la racionalidad de las presunciones legales absolutas está presente en su carácter lógico-formativo, el cual está ausente en las ficciones legales, pues las mismas incluso pueden entenderse como irracionales.

Esta última diferencia entra sin duda en el plano teórico, dejándonos claro que a pesar de que las ficciones legales son figuras muy cercanas a las presunciones legales de derecho, si hay determinados matices de distinción.

En cuanto a algunas de las semejanzas, las cuales para efectos prácticos, son las que más fuerza tienen a la hora de volcar el derecho tributario de la teoría a la práctica, son las siguientes:

(i) Tanto en las ficciones como en las presunciones legales absolutas la prueba de su existencia no tiene sentido, ni alcance práctico alguno, pues las dos innovan o crean el derecho sustancial, de tal manera que la existencia de un hecho, o cualquier otro condicionante dejan de ser necesarios para que las normas que las contienen produzcan sus efectos jurídicos.

(ii) Las dos figuras solo pueden ser, en estricto sentido, obra del legislador. Son esencialmente mandatos legales, fundamentados en la voluntad del legislador, por muy irracionales que puedan ser. No se fundan en ningún fenómeno físico o moral. Responden a los fines institucionales del Estado y sus necesidades.

(iii) La principal semejanza, que para efectos prácticos es la que más sobresale dentro de las legislaciones es el hecho de que ninguna de las dos puede ser desvirtuada. Tanto porque no se acepta prueba en contrario por la misma fuerza de la ley (presunciones legales absolutas), como por el hecho de ser creaciones propias del legislador dando a entender que su fuerza para no ser desvirtuada radica en su origen legislativo.

Una breve conclusión respecto de este punto amerita indicar que la diferenciación teórica de las presunciones legales absolutas con las ficciones legales parte de la finalidad de depurar conceptualmente a estos dos fenómenos. En la práctica esta sapiencia servirá para poder identificar a los mismos en las normas tributarias, sin embargo en el carácter práctico de las mismas, las dos cumplirán la misma función y en esencia su aplicabilidad hacia los contribuyentes.

2.3.2 Ficciones legales en Materia Tributaria:

De lo ya expresado en el ámbito tributario respecto de las presunciones legales, se puede indicar que las ficciones legales cumplen un papel similar en cuanto a poder cubrir las deficiencias que naturalmente tiene la Administración Tributaria respecto al conocimiento de ciertos hechos susceptibles de tributación. Como mecanismos de presión tributaria las ficciones legales, en el caso de ser usadas correctamente, se presentan como un elemento eficaz (al igual que las presunciones legales) para combatir la elusión tributaria.

Las ficciones legales al ser un instrumento de alcance tributario sumamente preciso, deben someterse al freno que representan los derechos de los contribuyentes, pues la creación de una nueva realidad como lo son este tipo de fenómenos puede incurrir en abusos, como ya se dijo, por parte de la Administración Tributaria.

Las ficciones legales representan un instrumento de mayor peso como técnica legislativa. Como se pudo apreciar en la definición doctrinaria las ficciones, las mismas representan la equiparación de dos realidades, es decir tomar conceptos de una institución o figura jurídica y equiparar sus efectos a otra. En esencia es un ejercicio simplificativo, donde frente a la deficiencia investigativa de la Administración Tributaria, el legislador consciente de tal

deficiencia, aplica el peso de la imposición únicamente por la realización de tal o cual actividad sin que la misma represente evidente capacidad económica, sino que únicamente es una señal (poco notoria) de la misma.

De lo dicho las ficciones en materia tributaria vienen a conformarse como una "técnica preventiva", en donde el fisco pretende aplacar aquellos preceptos que vayan en contra de lo dictaminado por la ficción legal inserta en la norma. De esta manera en la experiencia tributaria, donde el contribuyente pretendía eludir el tributo con maquinaciones fraudulentas, la ficción se presenta como una regla anticipada, derivada de la experiencia de la recaudación estatal.

El principio de capacidad contributiva, y subsecuentemente el de legalidad y equidad en materia tributaria deben ser reconocidos al momento de aplicar las ficciones legales en materia tributaria. Aquí se genera una coyuntura pues frente a lo que representan tales principios constitucionales, versus los fines institucionales que tienen las ficciones tributarias, pudiéramos aseverar que el legislador pondera intereses recaudatorios por sobre aquellos mencionados que evidencian la verdadera renta y no tan solo un atisbo de la misma.

Hay incluso doctrinarios que aseveran que la utilización de las ficciones legales y las presunciones legales de derecho en materia tributaria derivan en la consecuencia de atentar contra derechos de los contribuyentes, siendo por eso tales normas inconstitucionales.

En el siguiente capítulo podremos distinguir, para un completo entendimiento, de qué manera las ficciones legales actúan de manera precisa en ámbito tributario a través de los casos que se presentan en nuestra legislación ecuatoriana, puntualmente en el Impuesto a la

Renta. La idea es poder distinguir en base al concepto ya definido de esta herramienta, en la redacción propia de la norma, cuando la misma emplea una ficción.

2.4. Presunciones y Ficciones Legales en materia tributaria, como normas Anti-Elusivas.

El tema de las normas antielusivas, trae a colación una vez más el debate de si la elusión tributaria es o no una conducta ilícita. En el primer y anterior capítulo del presente trabajo pude llegar al criterio de que la elusión es una conducta lícita, pues ese precisamente es uno de sus rasgos característicos.

Sin embargo otra reflexión que aparece al momento de conocer respecto de la existencia de las normas antielusivas, es si los Estados (o al menos aquellos que consideran a la elusión como un conducta lícita) a pesar de tener consciencia de este hecho, llevan una política de luchar contra la misma.

La experiencia del derecho comparado, que se evidencia en los diversos criterios respecto de las normas antielusivas, me lleva a concluir que en mayor medida, las Administraciones Tributarias de distintos países hacen hincapié a la lucha contra esta conducta. Y esto es así porque las políticas antielusivas tienen como principal finalidad corregir las conductas jurídicas de los contribuyentes que atentan contra el principio de capacidad contributiva en su aspecto de igualdad en la imposición.

De lo dicho, y manteniendo concordancia con la firme posición de que la naturaleza jurídica propia de la elusión tributaria es su carácter de licitud, el hecho de que los Estados que en efecto combaten el fenómeno elusivo a través de mecanismos como las normas antielusivas, no significa que para esos Estados la elusión sea una conducta ilícita. Es por

eso que para entender este tema debemos centrarnos a analizar con que herramientas se combate este fenómeno tan particular, lo cual pasaremos a hacer a continuación.

En la medida en que vayamos generando esa comprensión, es necesario conocer de qué manera las presunciones y ficciones legales en materia tributaria se incorporan en el concepto de norma antielusiva, y puntualmente, en que categoría dentro de esta institución es que podemos reconocerlas.

Concepto de Norma Antielusiva:

La doctrina denomina a las normas o cláusulas antielusivas, antiabuso, o antifraude a aquel género de disposiciones que tienen por objeto impedir o desalentar la elusión tributaria. [82]

El profesor chileno Jaime García Escobar sostiene que las normas antielusivas *"constituyen manifestaciones de tipo legal, que tienen como principal objetivo impedir el desarrollo de la elusión, a la que obviamente la estiman como ilícita"*[83].

Evidentemente el criterio del profesor chileno lleva a entender que toda lucha contra la elusión demandará estimar a ese fenómeno como ilícito. Sin embargo esto no necesariamente es así. No toda cláusula antielusiva nos puede llevar a la conclusión que este fenómeno es ilícito. Lo podemos evidenciar incluso en la decisión política que tome el legislador frente al tema, ya que ocurre con frecuencia en los diferentes ordenamientos jurídicos, que el legislador se limita a propender a la corrección de ciertas conductas, dejando de lado otras.

[82] MEZA ROJAS Rafael, *Elusión y Normas Antielusivas a la Luz de la Constitución Política de la República*, Santiago, Publicación Universidad de Chile, 2015, página 153.
[83] GARCÍA ESCOBAR, JAIME, *La naturaleza jurídica de la elusión tributaria*, Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado, N° 13, Santiago, agosto de 2005, Internet: http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES. Acceso: 2016-05-03. Hora: 10:56.

De la opción que adopta el legislador para evitar la elusión tributaria podemos reconocer que la misma no puede ser tomada como ilícita, sino precisamente siendo conscientes de la naturaleza jurídica lícita del fenómeno elusivo, lo que propende es el desviar con el peso de la norma, la libertad negocial (tan lícita como siempre) para la generación de actos o contratos entre los contribuyentes y que tengan como esencial y único objetivo esquivar el pago de tributos.

Para el profesor peruano Jaime Morales Mejía las normas antielusivas, haciendo especial mención a las generales, son *"normas de corte limitativo orientadas a evitar la afectación del interés del fisco por el uso de fines meramente fiscales de las formas de los contratos o negocios jurídicos."*[84]

El mismo autor citando al tratadista español Rosembuj referente al papel que tienen las normas antielusivas (hace igual, una especial mención a las generales) indica que las mismas *"desarrollan el eje de la lucha contra la elusión conforme a principios homogéneos y ciertos, toda vez que se verifique la ausencia de finalidades extrafiscales en las operaciones realizadas"*[85]

Como se puede apreciar de los conceptos expuestos, en esencia las normas antielusivas tienen como objetivo que las prácticas afines a este fenómeno no se den. Básicamente su concepto será el de evitar las conductas que provienen del mismo concepto de elusión.

[84] MORALES MEJÍA Jaime, *La interpretación económica del Hecho Imponible y las Cláusulas Antielusivas*: *a propósito de la Norma VII del Código Tributario*, Lima, Revista de Gestión Pública y Desarrollo, 2011, página D1.

[85] ROSEMBUJ, Tulio. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1999, página 121. Citado por: MORALES MEJÍA Jaime, Ob. Cit. página D1.

Es importante destacar de qué manera las diferentes legislaciones volcaron su tendencia a la aplicabilidad de las normas antielusivas para combatir tal práctica. Hay un criterio unánime en afirmar que la superación de la práctica que adoptaba la interpretación económica de las normas tributarias, como método para controlar las conductas elusivas, era consecuencia de la inseguridad que generaba este método en la mayoría de los casos, seguido por la intención de los Estados de asumir una postura más severa contra ese tipo de conductas fiscales, y finalmente el llegar a reconocer la necesidad de tener unos criterios más previsibles y seguros para poder tratarlas, lo cual hizo del aparecimiento de las normas antielusivas una realidad.[86]

Anteriormente llegamos a la conclusión de que la aplicación del principio de realidad económica, que no es otra cosa que desarrollar una interpretación económica de la norma tributaria, puede tornarse insuficiente e innecesario. Sin embargo este tipo de metodologías, en conjunto con las normas antielusivas de diversa gama, nos hacen dar cuenta cuales han sido los mecanismos de reacción frente a la elusión tributaria que han aparecido conforme al desarrollo normativo, y que brevemente esquematizaré a continuación.

Mecanismos de reacción frente a la Elusión Tributaria:

El tratadista Eusebio Gonzales, distingue claramente dos tipos de mecanismos de reacción del ordenamiento tributario frente al fraude a la ley tributaria (concepto equivalente al de elusión tributaria, pero así concebido en España). Previo al desarrollo de tal tipología, expresa que esa reacción de las normas tributarias tiende a la reconducción de los comportamientos en fraude a la ley (elusión) respecto del hecho imponible. Es decir desviar los comportamientos elusivos para mitigar cualquier campo de acción que propenda a los

[86] TAVEIRA TORRES Heleno. Ob. Cit. Página 199.

mismos. Así, tales comportamientos se pueden "desviar" en dos fases: sea en la fase de aplicación de la ley, o en la fase de elaboración de la misma.[87]

Respecto de este punto es necesario reiterar la idea de que el poder "reconducir", "desviar" los comportamientos de los contribuyentes, a pesar de que la sanción es el mecanismo más efectivo para eliminar una conducta reprochada socialmente, en materia de elusión tributaria más que reprimir y convertir a la misma en un accionar ilícito, el obstaculizar tales comportamientos es más conveniente, debido a la dificultad natural que entraña el descubrimiento de tales conductas, y posteriormente la prueba de su ejecución. Esto acompañado a la lucha contra un fenómeno terminológicamente indefinido y sobre el cual la doctrina todavía puja por concretar de manera unánime.

Continuando con el desarrollo de la tipología que implementan las normas tributarias contra la elusión fiscal, de los criterios esgrimidos por los tratadistas Pérez de Ayala y Palao Taboada, citado por Eusebio Gonzales, puedo extraer que los mecanismos de reacción contra la elusión se dividen en dos tipos[88]:

(i) Aquellos generales, en donde destaca la interpretación de las normas tributarias, y concretamente la interpretación económica de las mismas como mecanismo de reacción que se da en la fase de aplicación del derecho.

(ii) Aquellos particulares, donde se encuentran tanto las presunciones y ficciones legales en materia tributaria, y que son mecanismos de reacción que se dan en la fase de elaboración del derecho tributario.

[87] GONZALES Eusebio, *Las Presunciones y Ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la Ley Tributaria*, en Susana Camila Navarrine: Doctrinas Esenciales: Derecho Tributario, Buenos Aires, Ed. LA LEY, 2010, página 303 y siguientes.
[88] Ibídem. Página 306.

Ninguno de los mencionados autores encasillan a las normas antielusivas, como una tipología independiente, dentro de su esquematización. Sin embargo las normas antielusivas, en lo que cabe a su concepto ya precisado, deben entenderse insertas en los mecanismos particulares, pues las mismas lógicamente se incluyen dentro de la fase de elaboración del Derecho.

A mi criterio, las normas antielusivas, con recurrente lógica al estar incluidas en los mecanismos particulares de reacción contra la elusión fiscal, se presentan como una clasificación intermedia, que nos conducen necesariamente a ubicar a las presunciones y ficciones legales dentro de las mismas. Es decir se entiende que los "Mecanismos Especiales (presentes en la fase de elaboración del Derecho Tributario) de Reacción contra la elusión tributaria", como concepto genérico, contemplan dentro de sí a las "Normas Antielusivas", y estas dentro de sí a las "Presunciones y Ficciones legales en materia tributaria".

Sin embargo como todo ejercicio intelectual humano de esquematización, las normas antielusivas poseen una ya consensuada clasificación establecida por la doctrina, la cual trataré a continuación.

Clasificación de las normas antielusivas:

Nuestro ya citado profesor Taveira Torres, dentro del análisis del fenómeno elusivo en el derecho comparado clasifica a las normas antielusivas de la siguiente manera:

1. Normas Antielusivas Generales.
2. Construcciones jurisprudenciales (desarrolladas por las Cortes de países extranjeros)

3. Normas de prevención o también llamadas correctivas (tipifican y atacan la elusión caso por caso en la medida en que vayan apareciendo
4. Presunciones y Ficciones legales.

Por **Normas Antielusivas Generales** entendemos a aquellas creadas para *"autorizar las desestimación de actos o negocios celebrados por los contribuyentes cuando presenten contenidos incompatibles con las calificaciones jurídicas exigidas por la norma tributaria (sin que se configure como simulación o fraude)".*[89]

En España, el Dr. García Novoa define las cláusulas antielusivas generales 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"*[90]

De las definiciones propuestas puedo recoger ciertas características propias de esta clasificación:

(i) En primer lugar son un tipo de normas, que en contraposición con las normas antielusivas específicas, no se refieren a un hecho imponible en específico, sino que se redactan de tal manera de englobar a todo el conjunto de normas que establecen los mismos.

[89] TAVEIRA TORRES Heleno. Ob. Cit. Página 199.
[90] GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, página 259.

(ii) Por otro lado dotan de mayores facultades a las Administraciones Tributarias, siendo la principal el de poder recalificar los actos o negocios jurídicos elusivos cometidos, y re-situándolos en la posición en la cual el ordenamiento jurídico tributario los alcance.

Dentro de la doctrina podemos encontrar posiciones tanto a favor o en contra de la implementación de este tipo de normas generales. Quienes están a favor indican que la simplificación del ordenamiento jurídico tributario es una de las principales ventajas pues en el caso de que se ubiquen normas antielusivas específicas se puede tender a una desorganización de las mismas lo que puede generar resquicios legales que puedan ser nuevamente aprovechados por los contribuyentes.[91]

Sin duda una de las ventajas que se pueden apreciar en este tipo de normas es el efecto preventivo y disuasivo que puedan tener en los contribuyentes.

Sin embargo en posturas contrarias indican que las arbitrariedades y la incertidumbre que estas generan, son uno de los principales elementos que desaniman la implementación de las mismas., acompañadas del hecho de que habrá un tratamiento desigual al someter situaciones naturalmente distintas gravadas con el mismo impuesto.[92]

Uno de los elementos sobre los cuales me afianzo para creer que las normas o cláusulas antielusivas generales no son el mecanismo adecuado para combatir tal fenómeno, es el hecho de que el derecho tributario exige la presencia de principios como son el de legalidad. No hay tributo sin ley expresa que lo configure. Y de esta manera la legalidad

[91] MEZA ROJAS Rafael. Ob. Cit. Página 160.
[92] Ibídem.

genera la tipicidad necesaria catalogando la cantidad de hechos imponibles que el legislador considere deban ser alcanzados por la tributación.

Otra clasificación será las **Construcciones Jurisprudenciales** desarrolladas por las cortes de países extranjeros. En el derecho comparado hay varios criterios que se han sentado para combatir la elusión tributaria, a la cual en base a distintos juicios, se suele denominarla de manera distinta. Brevemente comentaré los más destacables.

Para el caso estadounidense, el *principio de prevalencia de sustancia sobre la forma* (substance over the form) fue generado por el caso Gregory v. Helvering en el cual la contribuyente, Sra. Evelyn Gregory, era titular de las acciones de la compañía "A" y esta última titular de las acciones de la compañía "B". Así la señora Gregory deseaba poseer a título personal las acciones de la compañía "B", para lo cual constituyó una nueva compañía "C" y que esta adquiera las acciones de "B" y se liquide inmediatamente, derivando esa liquidación en la obtención de las acciones de "B" por parte de la contribuyente sin que se grave tal operación en razón de ser una reorganización societaria, libre de impuestos. La Corte Suprema generó en base al caso el *business purpose test* que diferenciaba la organización de negocios con un objetivo negocial de aquella que no lo tenía. Como consecuencia de tal referente en lo posterior se formó un test de valoración unitaria en contra de las conductas elusivas[93].

En Inglaterra, sistema el cual no es tan apegado a un principio de legalidad, sino al de la creación y desarrollo jurisprudencial, se estableció el criterio (formado por los jueces) del *step stone transactions* en el cual les corresponderá a los mismos calificar el procedimiento o estructuración legal por parte del contribuyente, y verificar si el conjunto de pasos

[93] TAVEIRA TORRES Heleno. Ob. Cit. Página 217.

implementado por el mismo se desarrollan en secuencia para conseguir eludir los tributos o por el contrario responden a una legítima economía de los mismos. [94]

En cuanto a las **Normas de Prevención** o también llamadas normas específicas, especiales o correctivas, las mismas para el caso ecuatoriano, constituyen la principal herramienta usada para combatir la elusión tributaria. Doctrinariamente esta clasificación es la que más responde a los requerimientos de justicia y seguridad jurídica.

Se les denomina, no como normas antielusivas propiamente dichas, sino como formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que busca obedecer al principio de legalidad, y de manera preventiva, cerrar los espacios de elusión.

Taveira Torres nos indica que *"mediante estas reglas de prevención el ordenamiento colma las lagunas, y <<corrige>> las imperfecciones o <<brechas>> que permitían eventuales <<opciones>> fiscales. (...). No autorizan a desestimar los actos o negocios jurídicos porque los consideren desprovistos de causa (...) estas normas tipifican conductas elusivas como hipótesis de incidencia para constituir obligaciones tributarias".* [95]

Desde este punto de vista las normas específicas evidentemente corrigen o previenen la elusión fiscal, incluyendo los presupuestos fácticos elusivos al hecho generador de cada norma. Respecto del concepto esbozado se aprecia que las normas antielusivas específicas necesariamente se generan de manera progresiva, en la medida en que tanto la Administración Tributaria y consecuentemente el legislador van detectando conductas y prácticas elusivas generadas por los contribuyentes.

[94] Ibídem.
[95] TAVEIRA TORRES Heleno. Ob. Cit. Página 236.

De igual manera se puede apreciar que son normas totalmente objetivas, en la medida que concretizan de manera clara el nuevo hecho generador, que antes propendía a la elusión.

Un tema coyuntural respecto de esta clasificación, es el preguntarnos si efectivamente las mismas constituyen verdaderas "normas antielusivas". Pregunta lógica y recurrente pues, como previamente mencionamos la elusión es un fenómeno fiscal de carácter lícito, que tiende a evitar el pago del tributo impidiendo el acaecimiento del hecho generador. En ese sentido si es que las normas "antielusivas" especiales tapan los huecos normativos, previniendo y corrigiendo las conductas elusivas, tipificando las mismas como presupuestos del hecho imponible; lo que estamos logrando es extender el alcance de imposición estatal a aquellas conductas que antes no eran objeto de tributación, con lo cual ya no sería elusión si yo incurro en la conducta (ahora ya tipificada) sino evasión, pues ese "hueco" o "corrección" normativa refleja ya una nueva obligación tributaria.

De todas maneras para poder dejar sentado un criterio expreso, a mi juicio las normas antielusivas específicas si pueden constituirse como tales en sentido estricto, pues si bien transforman aquello que era elusión en evasión, manifiestan el compromiso de los Estados en la lucha contra la elusión tributaria, lo cual a toda luz, tiene que ser entendido como una política fiscal de disputa contra este fenómeno.

Presunciones y Ficciones legales como una sub-clasificación de las Normas Antielusivas de Prevención.

El punto más importante del presente capítulo es el de poder conciliar los conceptos ya estudiados de ficciones y presunciones legales en materia tributaria, con el de elusión fiscal, tratado en el primer capítulo.

Siguiendo la línea de desarrollo, la última clasificación de las normas antielusivas la conforman las presunciones y ficciones legales en materia tributaria. Sin embargo de todo lo expuesto hasta el momento, tanto las presunciones como las ficciones legales tributarias son sin duda una herramienta, una sub-clasificación, un elemento de reconducción del papel que juegan las normas antielusivas de prevención o específicas.

Como se dejó claro, tanto las presunciones como las ficciones legales son herramientas de la técnica jurídica, que para la tributación, estructuran, conforman las normas tributarias, de tal manera que según su naturaleza (de equiparación de un fenómeno de la realidad a otro, o de la creación de una nueva realidad), las mismas estarán enfocadas en producir los efectos jurídicos para los que fueron concebidos: servir de herramienta para alcanzar las conductas elusivas, y que las mismas puedan llegar a ser objeto de tributación, sea por que tales conductas se presentan casi imperceptibles a los ojos de la Administración Tributaria, sea por el hecho de que conocidas, legales y evidentes representen un perjuicio para la recaudación del fisco.

A pesar de que tanto las presunciones como las ficciones legales tributarias, puedan llegar a ser tomadas como una clasificación autónoma dentro de las que estamos planteando, las mismas por su función y naturaleza cumplen el papel de advertir y amonestar cualquier conducta elusiva, a más de constituirse como técnicas, herramientas para cumplir con tales fines, y que cargan con aquella capacidad de tipificación específica, característica propia de las Normas Antielusivas Preventivas, a la Administración Tributaria, con lo cual reafirmo mi criterio de situarlas como una sub-clasificación de las mismas.

Para dar por terminado el desarrollo de la clasificación de las normas antielusivas es necesario mencionar, que a más de todas aquellas expuestas, habrá casos en que los Estados decidan no implementar ningún tipo de mecanismo antielusivo, principalmente por el hecho de que no consideran a la elusión tributaria como un fenómeno que deba ser restringido.

Cabe mencionar que nada impide a los Estados el poder conjugar los mecanismos antielusivos mencionados, en su lucha contra este fenómeno. La doctrina ha generado esa apreciación en donde la mayoría de las legislaciones adoptan normas preventivas como un mecanismo *ordinario* para evitar la elusión, y cierran el sistema de control antielusivo a través de una cláusula general antielusiva, como si se tratara de un recurso de emergencia para controlar los casos de previsión típica por parte de los contribuyentes.

De esta manera, los conceptos y características de las presunciones y ficciones legales tributarias, han quedado ya esbozados. Entendiendo su concepto y la manera en cómo se aplican en el área tributaria es como podremos reconocer de qué manera son mecanismos antielusivos concretamente, lo cual el lector apreciará a través de los principales casos de uno de los más importantes tributos en nuestra legislación ecuatoriana: el Impuesto a la Renta. Lo cual trataremos a continuación.

***

3. CAPÍTULO TERCERO: LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN EL IMPUESTO A LA RENTA ECUATORIANO

3.1. Impuesto a la Renta en la legislación ecuatoriana.

El Impuesto a la Renta en nuestro país, constituye uno de los principales y más diversificados tributos que presenta nuestra legislación. De manera general, el impuesto a la renta está posicionado (sino es en todos), en la gran mayoría de los países del mundo y constituye una de las más importantes fuentes de ingresos del Estado moderno.

En nuestra legislación histórica nacional, el Impuesto a la Renta como lo conocemos hoy, viene a ser el resultado de la unificación de una multiplicidad de leyes, cada una dedicada a un tributo en particular, aquella más relevante la Ley de Impuesto a la Renta de 1964. No es sino hasta el año de 1989 en donde se insertan en un solo cuerpo normativo esa diversidad de leyes tributarias, que en esencia pretendían gravar lo que se entendería como renta.[96]

Así mediante la promulgación de la Ley de Régimen Tributario Interno, promulgada en el Registro Oficial número 341 del 22 de diciembre de 1989, nuestro Impuesto a la Renta ha sido objeto de numerosas reformas y adecuaciones a la realidad ecuatoriana, que por qué no decirlo, esto ha sido producto de fenómenos como el de la elusión tributaria, que direcciona la política fiscal hacia la inclusión de reformas en los cuerpos normativos que contienen tributos importantes como el que mencionamos.

De esta manera el artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno vigente (en lo sucesivo LORTI) establece el impuesto a la renta *global que obtengan las personas*

[96] DE LA GUERRA ZUÑIGA Eddy, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, páginas 34 y 35.

naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras. Para precisar los elementos sustanciales del objeto de este impuesto, debemos entender su característica de "global", así como su objeto: el concepto de "renta".

El artículo 2 del mismo cuerpo normativo establece lo que debemos entender por *renta*. Así, para efectos de este impuesto, el mismo define a la misma como:

1.- Los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y

2.- Los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 98 de esta Ley.

En este caso por ingresos de fuente ecuatoriana, la misma normativa enumera el origen de aquellos rubros que deberemos considerar para efectos de determinar nuestra renta, de entre los que destacan los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades de toda índole desarrolladas dentro del país; los beneficios o regalías de cualquier naturaleza; utilidades y dividendos; intereses y rendimientos financieros y demás actividades enlistadas en la legislación.

A criterio de José Vicente Troya una peculiaridad del establecimiento del concepto de *ingreso de fuente ecuatoriana* es el matizar el criterio de la "fuente", que atribuye potestad tributaria o de creación de tributos al país donde se generan los ingresos y por ende se acepta que también forman parte de la renta los ingresos obtenidos en el exterior.[97]

[97] TROYA José Vicente, *Lecciones de Derecho Tributario*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015, página 94.

Respecto a los tipos de renta que conforman este tributo (trabajo, capital o ambas), caben algunas apreciaciones. Por trabajo debemos entender según Cabanellas al *"esfuerzo humano físico o intelectual, aplicado a la producción u obtención de la riqueza"*[98]. De igual manera el mismo autor indica que capital es el *"caudal, patrimonio o conjunto de bienes que una persona posee"*[99]. Esta definición se complementa con lo expresado por Héctor Villegas al indicar que por capital debe entenderse "*a toda riqueza corporal o incorporal y durable, capaz de producir una utilidad a su titular"*[100]

El Dr. Sandro Vallejo, esquematiza de manera clara como podemos diferenciar los diversos rubros que compondrán las rentas provenientes tanto de trabajo como de capital. De esta manera lo esquematiza[101]:

- Rentas provenientes del Trabajo:

- *En relación de dependencia*
- *Del libre ejercicio profesional u ocupación*

- Rentas provenientes del Capital Puro

- *Intereses y rendimientos financieros*
- *Regalías y similares*
- *Dividendos*
- *Ganancias de Capital mobiliario*

[98] CABANELLAS Guillermo, Ob. Cit., página 368.
[99] Ibídem.
[100] VILLEGAS Héctor, Ob. Cit., página 182.
[101] VALLEJO ARISTIZABAL Sandro, *Análisis de la propuesta de reforma al Impuesto a la Plusvalía: Memorias del Primer Foro de Derecho Tributario*, Cuenca, Ed. KASCLA, 2004. Páginas 15 y 16.

- *Venta de acciones y participaciones*

o Ganancias de Capital por rentas inmobiliarias

- *Ganancias ocasionales por la transferencia de predios Rurales*
- *Arriendo de inmuebles*

- Rentas de Capital y Trabajo: Actividad Empresarial (Régimen General)

- Ganancias ocasionales sujetos a tarifas fijas

o Rentas provenientes de rifas y loterías

o Rentas provenientes de Herencias, Legados y Donaciones

- Ingresos de No Residentes

- Renta por Incremento Patrimonial Injustificado

- Otras Rentas

En el orden económico el concepto de renta puede tener una connotación bastante amplia. Para el Dr. Troya la misma puede ser entendida como *"incremento neto de riqueza que percibe el sujeto y que puede consumirlo sin disminuir su patrimonio"*[102]

Para la doctrina tradicional, el concepto de renta es uno de los más estudiados pero sin embargo menos uniformes para efectos de su definición. Tanto por el hecho que es un concepto evidentemente financiero-económico de gran variación conceptual, como por el hecho de generarse aún hoy en día el debate de que es lo que debemos entender o que conceptos debemos incluir en lo que se entiende por renta.

[102] TROYA José Vicente. Ob. Cit. Página 94.

Giuliani Fonrouge expresa que producto de esa multiplicidad de conceptos, se da la posibilidad de clasificarlos desde varias teorías: (i) *Teorías del fondo de consumo (ii) Teorías de la periodicidad (iii) Teorías de la fuente (iv) Teorías de las categorías de productos (v) Teoría del incremento del patrimonio;* indicando que las cuatro primeras teorías coinciden en que el concepto de renta debe limitarse a los ingresos periódicos del contribuyente, o "*que puedan renovarse a intervalos más o menos regulares".* La última teoría (que es una sola) indica que por renta deberá entenderse a los ingresos logrados por el contribuyente sin que se tome en cuenta al origen, fuente o los demás requisitos indicados por el resto de teorías.[103]

Nuevamente José Vicente Troya nos aclara que para nuestra legislación nacional, la teoría adoptada es la de acrecimiento patrimonial, pues toma como criterio a todos los ingresos que acrecientan el patrimonio del contribuyente sin que tenga importancia el origen de la actividad desempeñada, prueba de esto es que el impuesto a la renta grava la totalidad de los ingresos obtenidos, sean a título gratuito u oneroso.[104]

De todas maneras sea cual fuere la teoría utilizada para definir el término renta, desde el punto de vista legal se debe siempre tomar en cuenta el concepto que indica el artículo 2 de la LORTI, y a partir del mismo trabajar para la concreción de un juicio homogéneo y razonable respecto al tema.

Esto último es consecuente, pues para que el concepto de renta, económicamente considerado, pueda tener incidencia tributaria debe tener su origen en un fenómeno que la ley califique como generador de beneficios de imposición para el Estado.

[103] GIULIANI FONROUGE Carlos y NAVARRINE Susana. Ob. Cit. Páginas 23 y 24.
[104] TROYA José Vicente. Ob. Cit. Página 92.

En cuanto a su carácter de *global*, el concepto nace de la clasificación típica de modalidades de imposición del impuesto a la renta: en este caso el *impuesto cedular* o el *impuesto global.* El primero hace referencia a que cada categoría de renta se consideraba separadamente y en ese sentido cada una tenía sus propias tarifas. En el segundo todas las categorías o rendimientos de la renta se reunían en un solo criterio impositivo y a partir del mismo se aplicaba la tarifa correspondiente.[105]

En nuestra legislación se puede apreciar la combinación de estos dos sistemas, a pesar de que nuestra norma exprese la globalidad del mismo. Esto se verifica por ejemplo en que nuestro Impuesto a la Renta engloba la mayor cantidad posible de elementos o rubros a ser gravados, esto quiere decir que el legislador ha contemplado en el concepto de renta los distintos elementos que representan ingreso para los contribuyentes. Prueba de esto es el listado contemplado en el artículo 8 de la LORTI.

Por otro lado a pesar de que tanto las herencias, rendimientos financieros, utilidades, inmuebles etc., compongan la renta *global*, para el caso de las herencias por ejemplo, las mismas poseen un tarifario totalmente individualizado para este segmento de renta, un claro ejemplo de la mixtura de nuestra legislación respecto de la imposición de rentas, a pesar de que no se puede evitar denotar el carácter unitario de la renta imponible.

Una característica, que por demás debe estar sobreentendida para este impuesto en particular, y que corresponde a la clasificación doctrinaria tradicional de los tributos, es su calidad de impuesto *directo.*

[105] [105] GIULIANI FONROUGE Carlos y NAVARRINE Susana. Ob. cit. Página 21.

En efecto el impuesto a la renta es un tributo directo que "*grava la manifestación más pura de riqueza del sujeto pasivo, es decir sus ingresos"*[106]. La doctrina establece que se conocen como impuestos directos a aquellos que gravan manifestaciones completas de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. El impuesto a la renta es un claro ejemplo, en el cual "*se toman en cuenta todos los hechos constitutivos de ingresos al igual que los gastos de ejercicio económico"*[107]

Finalmente otra característica que posee y debe matizarse en el impuesto a la renta es su carácter de progresivo y fijo. Como se puede observar, la LORTI establece que dentro de los sujetos obligados al pago de este impuesto se encuentran tanto las personas naturales como las sociedades, e incluso deja claro la definición de sociedad para efectos impositivos, apegándose a la doctrina de la personalidad fiscal. En este sentido el régimen de las personas naturales y sucesiones indivisas, es distinto de aquel que poseen las sociedades.

En términos de sistemas de tributos, las personas naturales y sucesiones indivisas poseen un régimen de progresividad. El cálculo para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta se hace sobre la tabla diferenciada de imposición, contemplada en el artículo 36 de la LORTI. Por otro lado para el caso de las sociedades, y todos los entes dotados de personalidad jurídica, de conformidad con el artículo 98 del precitado cuerpo legal, tienen una tarifa fija, pues dependerá en esencia de los ingresos de las mismas, que estarán sujetas a la tarifa del veinte y dos por ciento (22%) sobre ingresos gravables de conformidad con el artículo 37 de la LORTI.

[106] DE LA GUERRA ZUÑIGA Eddy. Ob. Cit. Página 66.
[107] LICTO GARZÓN Carlos, *Reformas a la Determinación del Impuesto a la Renta, en Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, Quito, Processum, 2008, página 93. Citado por DE LA GUERRA ZUÑIGA Eddy, Ob. Cit. página 67.

Sin ánimo de adentrarme mucho en el estudio de este extenso impuesto, la intención del presente apartado es poder precisar cuál es en esencia el objeto del mismo, pues hay sin duda más tópicos para analizar como son la base imponible, deducciones, exenciones anticipo del mismo etc., pero que no caben en el presente punto.

Mi intención está direccionada a que una vez reconocido el objeto del impuesto a la renta, y que rubros presentes de la cotidianidad de los contribuyentes son objeto de este impuesto, tengamos claro como la elusión tributaria va (o fue) calando en los resquicios que la normativa tributaria dejaba sobre la captación de las rentas de los contribuyentes. Y digo "fue", pues el papel de las presunciones y ficciones legales en esta materia representan una herramienta antielusiva efectiva en la lucha contra tal fenómeno, bastante fuerte y que ya ha ido restringiendo conductas elusivas de los contribuyentes en nuestra legislación.

3.2. La Elusión tributaria en el Impuesto a la Renta ecuatoriano

El Código Tributario, en su artículo 3 hace referencia a los elementos sustanciales (aquellos que únicamente pueden ser establecidos por Ley) que componen un tributo, es decir el objeto imponible, los sujetos tanto activo como pasivo, la base imponible del mismo y la forma de establecerla, la tarifa para su liquidación, exenciones, deducciones, declaración, pago y demás.

En el Impuesto a la Renta Ecuatoriano, contemplado en los primeros cincuenta y uno artículos de la LORTI, podemos reconocer varias normas que de una u otra manera contienen en sí mismas rasgos del fenómeno elusivo, en su mayoría como mecanismos de reacción frente al mismo para poder frenar conductas no aceptables por parte de los contribuyentes. Estas normas tratan indistintamente cada uno de los elementos sustanciales

del Impuesto a la Renta mencionados arriba. Un claro ejemplo serán los mecanismos para determinar la cuantía del impuesto (como es la definición de los *precios de transferencia*), o incluso la determinación de lo que debe entenderse por *residencia fiscal* para efectos de la determinación de la fuente de los ingresos a gravarse.

Cabe aclarar que el fenómeno de la elusión tributaria y expresamente la normativa que combate al mismo, en cuanto al impuesto a la renta ha sido producto de la reforma progresiva que respecto a la LORTI se ha venido dando. Históricamente se puede apreciar que en el último gobierno la política fiscal-tributaria se ha enfocado esencialmente en tapar los huecos que la legislación tributaria iba generando para poder evitar cada vez más conductas elusivas y evasivas de tributos.

Desde el año 2007 se han venido incorporando a la LORTI diferentes articulados (incluso algunos innumerados) o complementando los ya existentes para poder ir tipificando las conductas elusivas de los contribuyentes. Algunas de ellas se plantean con gran relevancia. Por ejemplo el artículo innumerado a continuación del artículo 4 de la LORTI establece lo que debemos entender para efectos tributarios por *partes relacionadas,* incorporando a la legislación en la materia la unificación y simplificación de ciertos sujetos pasivos.

De igual manera lo que deberemos entender por *residentes fiscales*, y para estos efectos, en qué casos la norma presumirá que un sujeto pasivo no residente, ha constituido lo que doctrinariamente se conoce como "domicilio o residencia fiscal constituida" el cual se entenderá asentado y sujeto a las normas impositivas de nuestro país una vez cumplidas las reglas del artículo 4.1 de la LORTI.

Aquellas normas que objetan la implementación de lo que se conoce como *empresas inexistentes*, son también un claro ejemplo de mecanismos antielusivos. El numeral 16 del artículo 10 de la LORTI, establece la prohibición de deducibilidad de costos y gastos de personas naturales por comprobantes de venta realizados por personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas. Y el artículo 24 del Reglamento de la LORTI define a las "empresas inexistentes" como aquellas en las cuales *no sea posible verificar la ejecución de un proceso productivo y comercial.*

Las normas respecto de lo que se conoce como *bancarización* aseguran la transparencia en las transacciones que por bienes o servicios los contribuyentes realicen entre sí, y con esto poder verificar efectivamente que los mismos correspondan a aquellas transacciones que representen gastos deducibles. En efecto el artículo 103 de la LORTI indica que las transacciones iguales o superiores a cinco mil dólares de los Estados Unidos de América (US$ 5.000) necesariamente deberán ser despachadas a través de los medios que ofrecen las instituciones del sistema financiero, y debidamente soportadas mediante comprobantes de venta. En el caso de que tales transacciones no se efectúen mediante bancos no serán susceptibles de deducción para el pago del impuesto a la renta. Hecho que de por sí genera para la Administración Tributaria mayor seguridad al momento de inspeccionar los ingresos y egresos de los contribuyentes para que sus declaraciones tributarias se apeguen a la verdad.

De otro lado las normas relativas a los *precios de transferencia* son uno de los ejemplos más claros de normas antielusivas. Las mismas establecen, tomando en consideración el denominado "principio de plena competencia" la equiparación de las transacciones realizadas entre partes relacionadas para de esta manera someter a las utilidades o

"sobreprecios" que se puedan dar entre las mismas, a tributación. Los *precios de transferencia* pueden ser considerados como uno de los mecanismos antielusivos más complejos y técnicos por toda la especificidad tanto normativa como técnica que este demanda.

Innumerables son las normas y fenómenos que tanto la LORTI como su Reglamento, establecen como técnicas antielusivas, o nos dejan denotar el fenómeno elusivo en sus diferentes matices.

El planteamiento de la presente disertación es el de poder llegar a concretar los principales casos presentes en el Impuesto a la Renta ecuatoriano de medidas antielusivas, estructuradas a través de presunciones y ficciones legales, una vez que tenemos claro las características de estos dos mecanismos antelusivos, o en todo caso mantenemos una idea concreta de cómo se diferencian; y ese precisamente sea el criterio que apliquemos para poder diferenciarlas en las normas de la LORTI.

Al efecto, y como un breve ejercicio académico de aporte, he considerado dos principales casos de presunciones insertas en normas concretas de la LORTI respecto del Impuesto a la Renta. Un último caso, es el que he considerado como uno de elusión que no ha sido precisado aún por el legislador ecuatoriano. Me refiero al impuesto a la renta respecto de herencias legados y donaciones. Y es precisamente en el tema de las donaciones donde pude encontrar un resquicio legal, que desde mi punto de vista me permite eludir el impuesto en mención, con toda la legalidad del caso.

Cabe aclarar, y tal como se dejó expresado en el capítulo anterior, las presunciones legales de derecho y las ficciones legales sientan sus diferencias en un ámbito doctrinario y de

conceptualización, que para efectos de la practicidad con la cual obran las normas ecuatorianas impide distinguir tal diferencia en el análisis del articulado; con lo cual no es que sea intención el dejar a un lado el reconocimiento de una "ficción" en la materia, sino más bien con las presunciones legales de derecho sea casi nula y por ende inoficioso en la práctica.

Siguiendo con el desarrollo, los dos principales casos que contienen presunciones legales que he escogido, y que desarrollaré en el siguiente apartado son:

- Régimen de *precios de transferencia*. Artículos innumerados siguientes al artículo 15 de la LORTI como una presunción legal de hecho en materia tributaria.
- Subcapitalización. Numeral 2 del artículo 10 de la LORTI como una presunción legal de derecho en materia tributaria. Breve análisis.

3.3. Breve análisis de los principales casos de presunciones y/o ficciones legales en materia tributaria para combatir la Elusión Fiscal presente en la LORTI.

3.3.1. Régimen de precios de transferencia. Artículos innumerados siguientes al artículo 15 de la LORTI como una presunción legal de hecho en materia tributaria:

Uno de las principales presunciones en materia tributaria, que en este caso se presenta como una de hecho (es decir que admite prueba en contrario) es el "régimen de precios de transferencia" contenidos en los cinco artículos innumerados siguientes al artículo 15 de la LORTI.

Los precios de transferencia son un fenómeno que se sienta en el comercio internacional y nacional, y adquiere relevancia en el ámbito tributario precisamente cuando presenta fines elusivos. Los precios de transferencia son entendidos por diversa doctrina como los lineamientos o las valoraciones que se dan en las transacciones realizadas por partes relacionadas. La relevancia en el tema tributario es cuando tales transacciones se usan de manera artificiosa, provocando efectos fiscales nocivos y que evidentemente van en perjuicio de las Administraciones Tributarias.

En nuestra legislación, la finalidad de este régimen es el de poder conseguir, exclusivamente con fines tributarios, que las transacciones entre partes relacionadas puedan regularse y equipararse a las que se efectúan entre partes independientes. Para esto se aplica lo que se conoce como "Principio de Plena Competencia", entendido como aquel por cual cuando se presenten condiciones que no hagan a las transacciones entre partes relacionadas, *comparables* con aquellas entre partes independientes, las utilidades generadas de las primeras serán sujetas a imposición. Para ello la misma normativa establece criterios de comparabilidad, en donde lo que se propende es reconocer si existen o no diferencias entre las características económicas de las transacciones que afecten de manera significativa el precio de las mismas.

Para ello el Reglamento de la LORTI establece metodologías, que engloban criterios de aplicación del principio de plena competencia y que tienen un orden de prelación dictaminado por las mismas Administraciones Tributarias. Sin intención de pretender ahondar en complejo mundo de los precios de transferencia, es importante destacar por qué considero a los cinco artículos innumerados siguientes al artículo 15 de la LORTI como una presunción legal de hecho que combate la elusión tributaria.

En primer término, el evidente efecto elusivo de las transacciones entre partes relacionadas se presenta cuando estas últimas pretenden utilizar los actos, contratos o formas jurídicas cualesquiera con la única finalidad de generar artificiosidad en los precios de tales transacciones, de tal manera que puedan incidir en la base imponible de los tributos que graven a los partícipes de esa relación comercial. Tal incidencia, resultado de la creación de gastos o utilidades que alteran la base imponible de las transacciones entre partes relacionadas, producirán dificultad para la Administración Tributaria al individualizar la renta producida por cada parte relacionada en tal transacción, y consecuentemente el establecimiento de un precio real de mercado, más allá del artificioso planteado por las partes.

En resumen el régimen de precios de transferencia, como normas antielusivas evitan que se manipulen los precios de transacciones entre partes relacionadas bajo los cuales se intercambian bienes o servicios de tal forma que intencionalmente se aumenten costos o deducciones y/o disminuyan ingresos sometidos a tributación.

Ahora es necesario reconocer la presunción legal de hecho inserta en estos artículos innumerados. Es evidente pues que la posibilidad de que cierta transacción hecha entre partes relacionadas no necesariamente represente una distorsión del precio, y puede ser comparable a una realizada entre partes independientes. Precisamente los "métodos de aplicación del principio de plena competencia" son el filtro de criterios técnicos que permitirán dilucidar tal hecho. El artículo innumerado segundo después del artículo 15 de la LORTI, que define al citado principio indica:

"Art. (...).- Principio de plena competencia.- 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."

De la redacción del artículo en consonancia con los siguientes innumerados en la LORTI, el legislador presume que cuando las condiciones de la transacción entre partes relacionadas difieren de una transacción entre partes independientes, las mismas poseen precios artificiosos y por ende las utilidades derivadas de la transacción son sujetas a imposición. Sin embargo esta presunción es desvirtuable de conformidad con los métodos de aplicación del principio de plena competencia, en la medida en que el contribuyente puede demostrar que no existen diferencias económicas relevantes respecto de sus transacciones con aquellas efectuadas entre partes independientes, es decir el precio lo fijo el mercado (con sus leyes de oferta y demanda) y no los partícipes de esa relación comercial con fines elusivos.

Aquí evidenciamos la clásica estructura de una presunción, pues: (i) la Afirmación Base o hecho conocido, es la transacción realizada entre partes relacionadas y que sus características difieren de una entre partes independientes; (ii) la Afirmación Presunta o hecho presumido, es que las utilidades de esa transacción benefician de sobremanera a los intervinientes de la misma; (iii) y el Nexo Causal o la máxima de la experiencia del legislador, es que ese beneficio representa efectos fiscales nocivos para el fisco y por ende

han de ser tributables, pues no se está estableciendo un precio real, y se desvían tales recursos para la elusión del tributo.

3.3.2. Subcapitalización. Numeral 2 del artículo 10 de la LORTI como una presunción legal de derecho en materia tributaria. Breve análisis.

Nuestra legislación también tiene normas que pretenden combatir el fenómeno ya conocido en la materia denominado *Subcapitalización*. En esencia el mismo consiste en el préstamo realizado entre partes relacionadas en el cual se pretende encubrir como pago de intereses de la parte deudora una capitalización en el sentido de que tales intereses sean deducibles frente a la Administración Tributaria, y por ende el valor a pagar por Impuesto a la Renta sea menor.

El artículo 10 de la LORTI establece diferentes gastos considerados como deducibles, los cuales deben tener como objetivo de obtener, mantener o mejorar los ingresos del sujeto pasivo. El numeral segundo del mencionado artículo establece de manera general en sus cinco incisos que son deducibles los intereses de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, y aclara que:

> *No serán deducibles los intereses en la parte que exceda de la tasa que sea definida mediante Resolución por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera, así como tampoco los intereses y costos financieros de los créditos externos no registrados en el Banco Central del Ecuador.*

Esta disposición normativa hace referencia a deudas contraídas por acreedores y deudores que no son considerados partes relacionadas. Pues más adelante el mismo numeral establece:

> *Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales.*

Y finalmente indica:

> *Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles.*

De las disposiciones normativas citadas se puede establecer claramente la limitación que indica la norma para efectos de préstamos que pretendan buscar *subcapitalizar* a la parte deudora del mismo. Ya que al haber una correlación, verbigracia el hecho de ser partes relacionadas como lo pueden ser una sociedad matriz respecto de su filial, los términos y condiciones en los cuales se pueden negociar tales préstamos generarán un beneficio evidente para la parte deudora, en el sentido de poder cargar mayor monto de interés para posterior deducción del Impuesto a la Renta.

Son precisamente tales efectos los que se pretenden combatir con esta norma. Ya que al establecer límites como: (i) la tasa definida por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera; e (ii) Indicar porcentajes máximos respecto del monto del préstamo para con el patrimonio de la parte deudora, en el caso de partes relacionadas; se estará bloqueando la posibilidad de que los montos de deducción por intereses sean exorbitantes o los prestamos entre partes relacionadas sean susceptibles de deducción.

Es momento de reconocer lo que a mi criterio es una presunción legal de derecho en materia tributaria, lo que genera tal bloqueo. En efecto podemos reconocer el razonamiento presuntivo dentro de esta norma, que contiene la estructura básica de una presunción: de un hecho conocido o afirmación base (como lo es el préstamo entre partes relacionadas), inferimos un hecho desconocido o afirmación presunta (no es préstamo sino capitalización), y la manera en como el legislador llega a tal inferencia es el nexo lógico que le atribuye (los préstamos entre partes relacionadas, sino cumplen con determinados lineamientos, no son prestamos sino capitalizaciones encubiertas).

El razonamiento presuntivo es evidente, y se denota que es una presunción de derecho pues el legislador no permite que en el caso de que el préstamo supere los porcentajes exigidos por la norma, los contribuyentes puedan desvirtuar que tal transacción constituya subcapitalización, y sea en efecto un préstamo. En conclusión, la presunción no es derrotable.

Por último no puedo atreverme a aseverar que la norma objeto de análisis constituya una ficción legal, precisamente porque el razonamiento en el cual se funda la norma es de carácter probabilístico. Es decir siempre entre hecho de suscitarse un préstamo entre partes relacionadas, y que el mismo no sea tal sino una capitalización oculta, habrá mayor o menor porcentaje de probabilidad de que tal inferencia sea verdadera o falsa, pero en todo caso apegado a la realidad, porque puede darse de una u otra manera. No es una invención ni la generación de otra realidad, sino una simplificación de indagación tributaria que obedece a los fines institucionales del Estado.

3.3.3. Impuesto a la renta sobre donaciones. Mecanismo de desarrollo de Elusión Tributaria. Breve análisis.

De los casos anteriormente expuestos, pudimos reconocer como las ficciones y presunciones legales se constituyen como un mecanismo idóneo de técnica legislativa al momento de estructurar las normas que permitan combatir la elusión tributaria. Sin embargo, y a pesar de que se puede apreciar la creciente y progresiva lucha del legislador ecuatoriano contra cualquier práctica elusiva, a mi criterio quedan aún ciertos resquicios que se tienen que corregir.

Uno de los cuales he identificado se encuentra presente en el Impuesto a la Renta sobre Herencias, Legados y Donaciones. En efecto el impuesto a la renta respecto de ingresos obtenidos a título gratuito como son los que mencionamos establece su propia tarifa respecto de esta clase de emolumentos, siendo al presente año 2016, USD $71.220 (Setenta y un mil doscientos veinte dólares de los Estados Unidos de América) el monto de la fracción básica desgravada del Impuesto a la Renta respecto de herencias legados y donaciones.

Dentro de este impuesto se han establecido ciertas presunciones de hecho (pues admiten prueba en contrario), como es el hecho de presumir donación a toda transferencia de dominio hecha entre ascendientes o descendientes y viceversa, o en la donación realizada con intervención de terceros, cuando el objeto de la transferencia ha sido propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores.

Sin embargo el caso de elusión que he reconocido en este impuesto, se encuentra en el artículo 59 del Reglamento de la LORTI, puntualmente en los criterios a tomar en cuenta para establecer la base imponible de este tributo. En efecto el artículo precitado indica:

> ***Art. 59.-*** *Base Imponible.- La base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones atribuibles a este ingreso mencionadas en este reglamento.*
>
> *Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una herencia o legado, presentará su declaración y pagará el respectivo impuesto por cada caso individual.*
>
> ***Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una donación, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidando la información como si se tratase de una sola donación.*** (El resaltado es mío).

El artículo nos indica que la base imponible estará constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por el DONANTE, en este caso. Es decir sobre esos valores se establecerá la tarifa de conformidad con la tabla inserta en el artículo 36 de la LORTI respecto de este tributo. El reglamento al desarrollar más el tema, toma en cuenta casos como en los que un mismo contribuyente reciba más de una donación, herencia o legado y aclara que en ese caso se debe realizar una declaración sustitutiva consolidando la información (y por ende los valores de los objetos transferidos) como si se tratase de una sola donación, herencia o legado.

La intención del legislador con este precepto es la de gravar con el impuesto efectivamente todas las donaciones herencias o legados que haya podido recibir el contribuyente, para sobre ese monto total tributar y en consecuencia obtener mayor ingreso fiscal. La norma contiene una estructura preventiva en el sentido de evitar que el contribuyente para no pagar el impuesto pueda dividir en varios actos jurídicos la transferencia de los bienes objeto de donación, dividiendo así mismo el valor de tales bienes y no superando la fracción básica desgravada de este impuesto.

Continuando: el error en la norma citada, a mi juicio, está en precisar inútilmente el ámbito temporal de esa consolidación a *un solo ejercicio fiscal* respecto de las DONACIONES, tal como se indica en el inciso final del artículo 56 precitado. Pues puede darse la situación en la cual el contribuyente apoyándose en esa delimitación temporal, divida la transferencia del bien a donarse separando temporalmente cada transferencia (es decir la celebración de cada contrato de donación), en varios ejercicios fiscales, pudiendo entonces no enmarcarse en lo que indica el último inciso del artículo 56 y liberándose del impuesto.

Sería a todas luces un caso de elusión por las características de esta "estrategia": (i) se estaría acorde a la ley por el hecho de que la norma al no prohibir esa división de actos en los cuales se transferirá el bien a donarse, y realizados en distintos ejercicios fiscales, lo permite; (ii) se está distorsionando y/o abusando de la causa típica del contrato de donación, pues no hay un propósito legítimo el que se instrumenten demasiados contratos de donación, de un mismo donante hacia un mismo donatario, respecto de los derechos y acciones de un mismo bien; (iii) el fin evidente de esa sucesiva instrumentación será de no superar la fracción básica desgravada del impuesto a la renta sobre donaciones, y por ende no pagar el tributo.

Es necesario precisar que la recientemente aprobada "*Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes de Herencias, Legados y Donaciones"* no precisa, ni arregla esta conducta elusiva que sobre las donaciones se puede efectuar. La ley en mención combate otras conductas elusivas de este mismo tributo, verbigracia la utilización de figuras jurídicas como lo son fideicomisos mercantiles, constitución, de derechos reales como el usufructo, etc., para transferir los bienes de donantes hacia sus legitimarios.

Si bien el mecanismo elusivo que cito, se da no en la LORTI como tal, sino en otro cuerpo normativo como es su reglamento, hasta la fecha de presentación de la presente disertación no se ha emitido por parte de la Presidencia de la República, alguna reforma al Reglamento de la LORTI, con lo cual el mecanismo elusivo que cito, sigue vigente.

En todo caso la ley precitada nos permite evidenciar como la elusión tributaria es un fenómeno reconocido en nuestro país, el cual el legislador sigue combatiéndolo en cada tributo presente en la realidad ecuatoriana.

De lo expuesto el lector podrá ya haberse dado cuenta cómo la elusión fiscal o elusión tributaria, es un hecho latente en nuestra legislación con un concepto independiente; y de cómo las ficciones y presunciones legales en esta materia se constituyen en un mecanismo que el legislador puede utilizar para combatir tal fenómeno (pero que siempre debe utilizar con cuidado); finalmente de cómo esto que acabo de mencionar se asienta en nuestra legislación ecuatoriana.

La intención de la presente disertación, reitero, ha sido el de ejercitar una depuración conceptual de la elusión tributaria, de reconocer dos mecanismos puntuales (presunciones y

ficciones) de combate con la misma al ser una actividad perjudicial para los fines fiscales, e intentar sentar tal estudio en nuestra realidad ecuatoriana. El lector juzgará si tal cometido se ha cumplido y en qué medida, con lo cual podrá sacar ya al momento sus propias conclusiones. De todas maneras es conveniente exponer las mías, y las recomendaciones que deriven de las mismas.

***

4. CONCLUSIONES.

Las conclusiones que he podido precisar y concretar de la presente disertación, son las siguientes:

1. La "Elusión Tributaria" o "Elusión Fiscal" es un fenómeno conceptualmente independiente de aquellos otros que tienen que ver con el no pago de tributos. El mismo representa el manejo de las formas, actos o contratos jurídicos en los cuales se distorsiona la "causa típica" de estos con la única finalidad de evitar que se produzca el acaecimiento del hecho generador, y consecuentemente la obligación tributaria, liberando al contribuyente de cualquier responsabilidad penal. Siempre que se esté practicando una conducta elusiva la misma estará acorde con el ordenamiento jurídico, pues no es una característica de este fenómeno la ilegalidad. En esencia la Elusión Tributaria se encierra en un cuadrante que la caracteriza como legal pero ilegítima.
2. Diferentes son los fenómenos de la "Evasión Tributaria" y de "Economía de Opción o Planificación Tributaria". El primero es entendido siempre como una conducta totalmente ilegal, contraria a la norma y por ende sujeta a sanción, que muy a pesar de que emplee el abuso de formas, simulación o distorsión de la mismas el incumplimiento de una obligación tributaria ya consumada será su principal característica. El segundo debe ser entendido como un procedimiento de interpretación de un sistema tributario en el cual se produce una elección de conductas y mecanismos legales (tomando siempre en cuenta el aspecto tributario), que permitan conseguir un ahorro fiscal. Se produce aquí una legítima economía de

tributos, pues no se distorsionan formas jurídicas para obtener ese ahorro, sino que tales formas va acorde con su razón de ser y con el espíritu de la ley.

3. Tanto la elusión, como la evasión y la planificación tributaria o economía de opción son tres aristas que parten de un mismo fenómeno: la conducta natural y razonable del contribuyente, siempre propensa al no pago de tributos por ser resultado de una "imposición" por parte del Estado.
4. La elusión tributaria a pesar de no constituir conductas ilegales, son el centro de atención de los Estados y de las Administraciones Tributarias de todo el mundo, y en la mayoría de estos la lucha contra este fenómeno es totalmente recurrente, por constituirse totalmente ilegítima.
5. Las presunciones y ficciones legales en materia tributaria, y sus clasificaciones, constituyen en términos de técnica legislativa herramientas idóneas para combatir el fenómeno elusivo. Las mismas pueden ser entendidas como mecanismos de reacción de los Estados que se desarrollan en la fase de "elaboración" de las normas. El Principio de Realidad Económica, por otro lado, inserto en nuestro ordenamiento jurídico y utilizado por los jueces puede entenderse como un mecanismo de reacción de los Estados desarrollado en la fase de "interpretación" de las normas. La mayor conveniencia entre estos dos mecanismos se asienta en las presunciones y ficciones legales, pues las mismas brindan mayor seguridad jurídica, ya que al estar establecidas en la rigidez de la norma, son menos propensas a prestarse a abusos por parte de los jueces o las administraciones tributarias; contrario a los principios que pueden ser sobrevalorados y flexibilizados para cometer abusos por parte del fisco.

6. Las presunciones legales de derecho en materia tributaria, y las ficciones legales en materia tributaria son dos herramientas conceptualmente distintas. Para fines prácticos las dos cumplen una misma función propuesta por el legislador: que el precepto inserto en las normas que las contienen no sea derrotable ni susceptible de aceptar prueba en contrario, con lo cual los efectos jurídicos de tales normas, necesariamente se producirán una vez sucedido el supuesto de hecho, pues responden a los fines institucionales del Estado.
7. Las presunciones legales y ficciones en materia tributaria representan herramientas que conllevan a una simplificación de las funciones de las Administraciones Tributarias, en el sentido de que con estos instrumentos el fisco no tiene que desarrollar tanta actividad investigativa para saber la verdadera capacidad contributiva de los ciudadanos de un Estado, sino que la presume o en todo caso genera realidades que lo hagan. De lo dicho se desprende que la utilización de estas herramientas evidencian la falta de recursos del legislador y en sí de la Administración Tributaria, con lo cual el uso de las mismas debe ser proporcional y responder a necesidades reales que briden soporte a la suficiencia recaudatoria del Estado, debiendo su utilización ser de carácter excepcional y extraordinario.
8. Doctrinariamente las presunciones y ficciones legales en materia tributaria pueden ser consideradas un sub-tipo de Normas Anti-elusivas, las cuales tipifican los presupuestos fácticos elusivos como hecho generador, para poder tapar los vacíos que el ordenamiento jurídico tributario pueda tener.
9. En nuestro ordenamiento jurídico la presencia de normas anti-elusivas, puntualmente aquellas que se conforman con presunciones y ficciones legales en materia tributaria, se han venido insertando en la legislación progresivamente con el

paso de los años. Puntualmente de la lectura de las normas contentivas del Impuesto a la Renta ecuatoriano, contenidas en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento se puede reconocer como este tipo de mecanismos anti-elusivos son los que más se evidencian, mitigando prácticas como elusión mediante el manejo de normas de residencia fiscal, precios de transferencia, bancarización, normas antiparaíso, partes relacionadas, subcapitalización, definición de "sociedad" para efectos tributarios etc.

10. A pesar de que el legislador ecuatoriano ha incorporado cada vez más normas anti-elusivas, hoy en día aún hay ciertos resquicios legales por solucionar. Un claro ejemplo es la práctica elusiva que se puede generar en el Impuesto sobre Donaciones contemplado en el artículo 56 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno.
11. Finalmente, el vislumbrar una legislación llena de presunciones y ficciones que combaten el fenómeno elusivo no es aconsejable. La seguridad jurídica en un régimen tributario debe primar hasta poder convertirlo en un verdadero "sistema tributario", en donde la normas impositivas mantengan coherencia entre sí y no se pretenda, mediante la sobre-utilización de presunciones y ficciones legales, trasladar excesivamente el sostenimiento del gasto estatal a los ciudadanos.

5. RECOMENDACIONES.

Como breves Recomendaciones, fruto del desarrollo de la presente disertación, puedo enlistar las siguientes:

- Nuestra legislación ecuatoriana, debería conceptualizar normativamente el concepto de "Elusión Tributaria" y todos aquellos afines a este fenómeno como pueden ser la "Economía de Opción", "Simulación" "Planificación Tributaria" y demás, que permitan tanto al contribuyente como a los operadores de la ciencia jurídica en esta materia poder reconocer tales conductas, su carácter de licitud o ilicitud y acoplar sus comportamientos dentro de un estricto sentido de legitimidad.
- Se debería aprender a reconocer a todos los mecanismos anti-elusivos con los que cuenta el legislador, como mecanismos de uso excepcional y extraordinario. Las presunciones y ficciones legales en materia tributaria representan una herramienta legislativa que presupone la tendencia pro-fisco, y que pasa por sobre los contribuyentes, la cual se excusa en la necesidad del Estado de responder a sus fines institucionales y de bien común. Sin embargo es necesario aplicar una justa medida entre la verdadera suficiencia recaudatoria contemplada en nuestra Constitución, con el abuso de estas herramientas que tienen como intención gravar de sobremanera la actividad de los contribuyentes, pudiendo volverse incluso hasta confiscatorio.
- Se debe propender a la construcción de un verdadero sistema tributario, y las presunciones y ficciones, aplicadas en su justa medida deben ser herramientas, si bien usadas extraordinariamente, que coadyuven a la construcción del mismo. No se

puede entender un verdadero sistema articulado de tributos, cuando el mismo se vuelve confiscatorio y se grava más de una vez un mismo hecho generador.

- La técnica legislativa debe ser depurada de mejor manera, la redacción de las normas tiene que comprender la minuciosidad del caso, y detrás de ella debe evidenciarse todo el estudio y comprensión de los fenómenos sociales tributarios que estas regulan. Al efecto no es concebible que los legisladores nacionales establezcan presunciones de hecho o derecho o ficciones legales que no tengan ninguna relación causal ni probabilística o que no tengan ningún grado de racionalidad con el fin de tributación perseguido. Verbigracia presumir que se efectúa una donación, a pesar de que el acto o contrato traslativo de dominio sea a título oneroso.

6. BIBLIOGRAFÍA.

Libros y Publicaciones:

- ABBAGNANO Nicola., *Diccionario de Filosofía*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 1963.
- ALSINA Hugo, *Tratado teórico-práctico del derecho procesal civil y comercial, Tomo III*, Buenos Aires, Ed. Ediar, 1961.
- CABANELLAS DE TORRES Guillermo, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Ed. Heliasta, 2008.
- CÁRDENAS NAVARRO Vanessa y VON GIERKE BARASSI Marianne, *Evasión y Elusión como Fraude Fiscal en el sistema Tributario Nacional*, Santiago, Publicación Universidad de Magallanes, 2008.
- CATURELI Emerson, *Presunciones en el Derecho Tributario, en "Temas Actuales de Derecho Tributario"*, Barcelona, Ed. J.M. Bosh, 2005.
- CHECA GONZALES Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias; análisis jurisprudencial*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1998.
- DE LA GUERRA ZUÑIGA Eddy, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- DÍAZ Vicente. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1999, p. 175.
- DUMAY PEÑA Alejandro, *El delito tributario*, Santiago. Ed. Samver. 2002
- EGAS REYES Pablo, *La interpretación en materia tributaria*, Quito, Revista de Derecho No. 3 Universidad Andina Simón Bolívar, 2004.

- ESPINOSA M. Galo, *La Más Práctica Enciclopedia Jurídica Vol II*, Quito, Ed. Instituto de Informática Legal, 1987.
- FALCÓN Y TELLA Fernando, *Cuestiones Normativas y Cuestiones de Prueba en el Derecho Tributario, en Crónica Tributaria*, Madrid, Ed. Instituto Español de Finanzas, 1992.
- GAMA LEYVA Raymundo, *Conceptos y tipología de las presunciones en el Derecho Continental en Revista de Estudios de Justicia No. 19*, México D.F., Ed. Revista de Estudios de Justicia, 2013.
- GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- GONZALES Eusebio, *Las Presunciones y Ficciones como mecanismos de reacción frente al fraude de la Ley Tributaria, en Susana Camila Navarrine: Doctrinas Esenciales: Derecho Tributario*, Buenos Aires, Ed. LA LEY, 2010
- GONZALES GARCÍA Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Buenos Aires, Ed. Arazandi, 1997.
- GOTLIB Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 2005.
- HERRERO MADARIAGA Juan, *El fraude de ley como evasión ilícita de tributos*, Madrid, Ed. Revista Española de Derecho Financiero, 1976.
- JARACH Dino, *Finanzas públicas y derecho tributario*, Buenos Aires, Ed. Cangallo, 1983.
- JARACH Dino. *El hecho imponible*. Buenos Aires, Editorial Abelardo Perrot, 1971, p. 191.

- LEGAZ Y LACAMABRA Luis, *Filosofía del Derecho,* Barcelona, Ed. Bosch, 1961.
- Martín Queralt, Juan Lozano Serrano, Carmelo, Casado Ollero, Gabriel, y Tejerizo López José M; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Barcelona, Ed. Tecnos, 2001.
- MEZA ROJAS Rafael, *Elusión y Normas Antielusivas a la Luz de la Constitución Política de la República*, Santiago, Publicación Universidad de Chile, 2015.
- MORALES MEJÍA Jaime, *La interpretación económica del Hecho Imponible y las Cláusulas Antielusivas; a propósito de la Norma VII del Código Tributario*, Lima, Revista de Gestión Pública y Desarrollo, 2011
- NAVARRETE Susana y ASOREY Rubén, *Presunciones y ficciones en el derecho tributario*, Buenos Aires, Ed, Depalma, 2000
- PEREZ DE AYALA José Luis, *Las ficciones en el derecho tributario,* Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- PÉREZ ROYO Fernando, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Vol I, Varios Autores,* Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- REZZOAGLI Bruno Ariel, *Ilícitos tributarios: diferenciación entre evasión defraudación y elusión fiscal,* Mexico D.F., Publicación Universidad Autónoma de México, 2007.
- SAINZ DE BUJANDA Fernando, *Notas de Derecho Financiero*. Tomo I, Madrid, Universidad de Madrid, 1975.
- SCHMOLDERS Gunter, *Problemas de Psicología Financiera,* Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1965.

- SIERRA MEJÍA, Hernando, *El Derecho y el Revés del Impuesto*, Medellín Colombia, Señal Editora, 1988.
- SIMONE LASSO Carmen, *El principio de realidad económica: un análisis de su aplicación en la jurisprudencia*, Quito, Revista Ruptura No. 55, Asociación Escuela de Derecho de la Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2011.
- TAVEIRA TORRES Heleno. *Derecho Tributario y Derecho Privado Autonomía Privada, Simulación y Elusión Tributaria*. Madrid, Ed. Marcial Pons, 2008.
- TROYA José Vicente, *Lecciones de Derecho Tributario*, Quito, Ed. Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015, pág. 94.
- UGALDE Rodrigo & GARCÍA Jaime, *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Santiago, Ed. Lexis Nexis, 2007.
- VALLEJO Sandro, *Análisis de la propuesta de reforma al Impuesto a la Plusvalía: Memorias del Primer Foro de Derecho Tributario*, Cuenca, Ed. KASCLA, 2004.
- VENEGAS ALVAREZ Sonia, *Presunciones y ficciones sobre la renta de las personas físicas en México*, México D.F., Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México, 2007.
- VILLEGAS Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, VOL I, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1997.

Internet:

- GARCÍA ESCOBAR, JAIME, "La naturaleza jurídica de la elusión tributaria", Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado, N° 13, Santiago, agosto de

2005, Internet: http://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES.

- ZAMBRANO Efren Minuche, El principio de "Realidad Económica" en el Derecho Tributario, Internet: http://biblioteca.cejamericas.org/bitstream/handle/2015/1071/elprincipio.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acceso: 2016-01-23. Hora: 13.32.

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, MARCO DAVID SOTOMAYOR CAMACHO, con cédula de ciudadanía número 172231800-1, autor del trabajo de graduación intitulado *"Presunción Y Ficción Legal En Materia Tributaria Como Mecanismo Para Evitar La Elusión Fiscal: Análisis De Los Principales Casos De Impuesto A La Renta En La Legislación Ecuatoriana"*, previa a la obtención del grado académico de **ABOGADO** en la Facultad de **JURISPRUDENCIA:**

1. Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2. Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 4 de octubre de 2016

Marco David Sotomayor Camacho
C.C: 172231800-1



REPÚBLICA DEL ECUADOR
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL, IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

CÉDULA DE CIUDADANÍA
No. 172231800-1

APELLIDOS Y NOMBRES
SOTOMAYOR CAMACHO
MARCO DAVID

LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA
QUITO
SANTA PRISCA

FECHA DE NACIMIENTO 1993-10-04
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO M
ESTADO CIVIL SOLTERO



INSTRUCCIÓN
SUPERIOR

PROFESIÓN / OCUPACIÓN
ESTUDIANTE

E3343I1222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
SOTOMAYOR BRAVO MARCO ENRIQUE

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
CAMACHO CARRASCO NINFA DORILA

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO
2015-09-07

FECHA DE EXPIRACIÓN
2025-09-07

0009341123

DIRECTOR GENERAL

FIRMA DEL CEDULADO