

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

**EL LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO COMO
MECANISMO PARA COMBATIR EL FRAUDE
TRIBUTARIO**

David Andrés Terán Arízaga

Tesis de Grado Presentada como Requisito para la Obtención del Título de Abogacía

Quito, Diciembre 2008.

© Derechos de Autor

David Andrés Terán Arízaga

2008

Resumen

El levantamiento del velo societario es reconocido por la doctrina internacional como un mecanismo de lucha contra el fraude a la ley tributaria. Éste se constituye como una respuesta jurisdiccional, administrativa e incluso legislativa, a los abusos que se pueden realizar a través de la persona jurídica, en perjuicio del Estado.

De acuerdo con esto, el objetivo de la presente investigación es analizar si en el Ecuador es viable esta medida y si la Administración Tributaria Ecuatoriana y la Función Judicial pueden valerse de la misma en virtud de las facultades que les han sido otorgadas por el órgano legislativo a través de normas del ordenamiento jurídico encaminadas a combatir al fraude a la ley tributaria.

Se explorará también el caso de la persecución que realiza la Agencia de Garantía de Depósitos ecuatoriana, a los administradores y accionistas de los Bancos que quebraron entre 1998 y el 2000 y a sus bienes, para analizar si es que esta institución del Estado se valió del mecanismo del levantamiento del velo societario para poder ejecutar sus resoluciones.

Abstract

Internationally the mechanism known as disregard of the social entity has proven to be an important technique in the battle against tax fraud. The jurisdictional, administrative and even the legislative power apply this technique when there is a misuse of the legal entity in detriment of the State.

The objective of this investigation is to evaluate if the Tributary Administration and the Judicial Courts of Ecuador can perform the mechanism we are referring to, in order to fight against tax fraud, according to the faculties that have been granted to them by laws coming from the legislative power.

An issue that will be also analyzed is the prosecution that the Ecuadorian Deposit Guarantee Agency is directing towards the administrators and shareholders of the banks that went bankrupt between the years of 1998 and 2000, in order to check if this prosecution was enacted by the mechanism of the disregard of the social entity.

*Dedicada a mis padres Catón y Pilar,
quienes me enseñaron que,
el mejor legado que puede tener un hijo,
es la educación.*

Tabla de Contenido

Introducción	8
Capítulo I.- Nociones Generales	
1.1. Definición de Persona Jurídica	13
1.1.1. Origen y Finalidad de la Persona Jurídica	16
1.1.2. Características de la Persona Jurídica.....	17
1.1.3 La Responsabilidad Limitada	18
1.2. Evasión, Elusión y Economía de opción	23
1.3. Definición de Fraude de Ley.....	29
1.3.1. El Fraude Tributario	31
1.3.2. Fraude a través del abuso de la forma	34
Capítulo II.- La Potestad Determinadora de la Hacienda	
2.1. La potestad de determinar	44
2.2. Principio de realidad económica.....	53
2. 3. La potestad de determinar en el Ecuador	62
2. 4. Seguridad Jurídica vs. Eficiencia Administrativa	71
2.4.1. Definiciones de los bienes jurídicos.....	71
2. 4. 2. Ponderación de los dos bienes jurídicos	74
2. 4. 3. Análisis del medio	76

Capítulo III.- El Levantamiento del Velo Societario como Potestad**Jurisdiccional**

3.1. El Levantamiento del Velo Societario	79
3. 2. Origen e Historia del Levantamiento del Velo Societario	85
3. 3. El Levantamiento del Velo Societario en el Ecuador.....	87
3. 3. 1. El Levantamiento del Velo realizado por la Función Judicial.....	87
3. 3. 2 Otros entes autorizados para realizar el levantamiento del velo.....	94
3.4. Finalidad del Levantamiento del Velo Societario y sus consecuencias en materia tributaria.	106

Capítulo IV.- Alternativas al Levantamiento del Velo Societario en el**Derecho Tributario Ecuatoriano**

4. 1. Normas Generales Antielusión.....	108
---	-----

Conclusiones	118
---------------------------	-----

Recomendaciones	124
------------------------------	-----

Bibliografía	127
---------------------------	-----

INTRODUCCIÓN

El tema central que se desarrollará a lo largo de este trabajo es el levantamiento del velo societario para combatir el fraude tributario. El levantamiento del velo societario, desestimación de la persona jurídica, *disregard of the social entity*, entre otros términos con los que se conoce a este mecanismo de lucha contra el fraude tributario, es acreditado como una respuesta jurisdiccional, administrativa e incluso legislativa, a los abusos que se pueden realizar a través de la persona jurídica.

En virtud de esto advertido se origina el cuestionamiento principal que motiva a esta tesina, respecto de si puede la Administración Tributaria Ecuatoriana, es decir el Servicio de Rentas Internas, realizar levantamientos del velo societario para combatir el fraude tributario. Conocemos que en el Ecuador se pueden efectuar por la vía jurisdiccional levantamientos del velo societario. Sin embargo, el combate al fraude a la ley tributaria en la forma de elusión tributaria se encontraría limitado si fueren los jueces los únicos habilitados para tomar acciones contra ella. Es por esto que analizaré la potestad determinadora de la Administración Tributaria que se encuentra recogida en el artículo 68 del Código Tributario ecuatoriano, que faculta al fisco para determinar; quien es el sujeto que debe pagar un tributo y cual es el tributo que debe pagar éste sujeto, para conocer si el SRI puede o no involucrarse en esta

lucha contra el fraude tributario valiéndose de la valiosa herramienta que representa el mecanismo del levantamiento del velo societario para éste fin.

Considero personalmente que la lucha contra el fraude a la ley tributaria requiere que el fisco se involucre en ella, para tener más ágiles y eficaces reacciones frente al problema señalado que, no sólo afecta al Estado sino también a todos los ciudadanos del mismo.

Sostengo sin embargo, que al momento el SRI no puede realizar levantamientos del velo societario con el objeto de combatir el fraude tributario porque, la figura del levantamiento del velo societario no existe formalmente en la legislación ecuatoriana y si se la ha aplicado en el país, ha sido sólo en virtud de que los jueces dentro de sus atribuciones interpretativas de la ley pueden deducir que la intención del legislador es que la protección que tienen las sociedades de capital respecto de la separación patrimonial y formal que existe entre socios y la persona jurídica y también el beneficio de la responsabilidad limitada de éstas, no se utilice para defraudar las normas fiscales, eludiéndolas, conforme a lo que señala el art. 17 del Código Tributario.

En este sentido es claro que el principio de legalidad bajo el que se maneja todo el sector público, que faculta a las autoridades e instituciones del Estado a desenvolverse sólo dentro del espectro de lo que les está mandado por ley, no permite que la administración tributaria pueda valerse del mecanismo del levantamiento del velo societario para combatir el fraude tributario, por la limitación que le impone el principio de seguridad jurídica para salvaguardar los derechos de los administrados, ya que como conocemos, la seguridad jurídica se constituye a través de la predicibilidad de las acciones ajustadas a la normativa existente, la certeza que por ende se desprende de las mismas y la eliminación de la arbitrariedad, de acuerdo a lo señalado por SAINZ DE BUJANDA.¹

¹ F. SAINZ DE BUJANDA, *Reflexiones sobre un sistema tributario Español*, en Hacienda y Derecho, III, Madrid, 1963, p. 330, citado por J. L. PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 33.

De acuerdo con esto, si una institución como el SRI arbitrariamente se adjudicara la facultad de levantar el velo societario de las personas jurídicas y pudiera levantar la protección de la que son objeto los socios de las personas jurídicas y ellas mismas, su actuar implicaría ir más allá de lo que la ley le autoriza, atentando contra la estructura del Estado de Derecho.

Para realizar el estudio es preciso que comience determinando y dando nociones generales de principios y conceptos para que a lo largo del trabajo no vayan a existir confusiones ni malentendidos por los términos empleados. De esta forma tendré que revisar conceptos como el de persona jurídica, ya que ésta al ser una herramienta creada por el derecho positivo, “sujetos creados artificialmente con capacidad para tener un patrimonio”², tiene características muy singulares en virtud de las cuales los administrados se ven tentados a cometer abusos. Por ende las características de las personas jurídicas como son la responsabilidad limitada de las sociedades de capital y la separación que existe entre la persona jurídica y sus socios tanto patrimonial como personal, deberán ser revisadas y conceptualizadas. Así, cabe recalcar que el estudio que voy a realizar en esta tesina queda circunscrito a las personas jurídicas cuya responsabilidad se encuentra limitada al capital aportado para la misma, es decir las sociedades de capital en las cuales existe la separación mencionada.

Otros conceptos que deberé precisar también son los conceptos de evasión, elusión, simulación, y economía de opción por la grave confusión que existe entre ellos al no encontrarse éstos determinados en el derecho tributario. Entre los mencionados no se distingue claramente la simulación de la elusión y la elusión de la economía de opción. Tomando en cuenta que sobre la evasión no existen problemas en cuanto a su concepción negativa, la simulación como tipo de evasión no se distingue de la elusión como mencioné.

² F. FERRARA, *Teoría de las Personas Jurídicas*, Editorial Jurídica Universitaria. Volumen 4. Serie personas y bienes. México, 2002, p. 53.

En este sentido corresponde también revisar lo que constituye el fraude a la ley y cómo se configura, entendiéndolo a través de los conceptos que mencioné anteriormente. A su vez ahondaré en el tema del fraude tributario que se comete a través del abuso de la forma jurídica, al ser ésta la forma de fraude a la ley tributaria que preocupa a este estudio.

A continuación me enfocaré en analizar la potestad del fisco ecuatoriano para realizar levantamientos del velo societario para combatir el fraude tributario en virtud de la normativa existente al respecto y la facultad determinadora que se deriva de la potestad tributaria. Esta facultad constituye un problema muy serio para los Estados y para los contribuyentes, ya que la administración de justicia se encuentra reservada a la función judicial y por ende un fallo administrativo se torna complejo respecto de la ponderación de bienes jurídicos entre la eficiencia administrativa y la seguridad jurídica como mencioné anteriormente.

Luego de revisar si la Administración Tributaria puede realizar levantamientos del velo societario para combatir el fraude tributario analizaré cómo han aplicado la doctrina nuestros jueces, y analizaré la posibilidad de que otras entidades gubernamentales realicen este tipo de procedimientos, aunque no se enfoquen precisamente en el área tributaria. Para estos efectos analizaré los procedimientos de los que se está valiendo la AGD en estos días para perseguir a los administradores y accionistas de las entidades financieras que pasaron a control de la AGD cuando quebraron por consecuencia de la crisis financiera de 1998-2000 y a los bienes que tenían éstos personalmente.

Por último me referiré a las alternativas que existen en los ordenamientos jurídicos a la doctrina del levantamiento del velo societario, de tal forma que podamos analizar otros procedimientos que existen para combatir el fraude tributario y no solo ceñir la investigación al solo medio de la desestimación jurídica, que tiene de por sí carácter excepcional.

Luego de realizar todo este análisis espero poder concluir sobre la conveniencia de que el Ecuador adopte un modelo de control del fraude tributario en

el que participe activamente la administración tributaria, determinando cuales serían las características que deba tener este sistema para garantizar los derechos de los administrados.

CAPÍTULO I

NOCIONES GENERALES

1.1. Definición de Persona Jurídica

La definición o concepto de Persona Jurídica es algo que a pesar del desarrollo doctrinario que ha habido sobre la materia no ha llegado a unificarse y por ende existen un sin número de teorías al respecto que serán revisadas más adelante.

Nuestro código civil en el Art. 40 señala que las personas son naturales o jurídicas. Y a posteriormente en el Art. 564 define a las personas jurídicas como personas ficticias, capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles y de ser representadas judicial y extrajudicialmente. Adicionalmente el mismo artículo señala las dos especies en que se dividen. Estas son: corporaciones, y fundaciones de beneficencia pública, sin ser excluyente esta calificación, dado que puede haber personas jurídicas que participen de uno y otro carácter.

De acuerdo a lo expresado por FRANCISCO FERRARA en su libro *Teoría de las Personas Jurídicas* respecto de las distintas teorías que tratan de definir a la persona jurídica, la teoría de la ficción es la más difundida y antigua. Ésta, “dominó largo tiempo en Alemania hasta la mitad del siglo anterior, en Francia e Italia hasta hace poco, y todavía domina incontrastada en el derecho inglés”.³ Es por ésto que para motivos de este trabajo revisaré brevemente esta teoría y algunas otras de las teorías más relevantes, para que el concepto de persona jurídica quede claro.

La Teoría de la Ficción es defendida clásicamente por SAVIGNY y se centra en la idea de que el único sujeto que puede tener derechos y obligaciones naturalmente es el ser humano. Sin embargo señala que el Derecho Positivo puede modificar esta idea antes mencionada, negando o permitiendo la personalidad, es decir negando o permitiendo la capacidad de ejercer derechos y contraer obligaciones, como ocurría con los esclavos en el primer caso, o las personas jurídicas en el segundo, respectivamente. Es así que esta teoría define a la persona jurídica como “un sujeto creado artificialmente capaz de tener un patrimonio”⁴, es decir que la persona jurídica es un mito, una ficción legal creada para las relaciones patrimoniales.

Para el estudio que llevaré a cabo, a pesar de que existen muchas teorías que tratan de proporcionar un concepto claro de persona jurídica, usaré el concepto dado por la Teoría de la Ficción de SAVIGNY, dado que esta teoría es la que ha inspirado al Art. 564 de nuestro código civil y el de muchos otros códigos de Latino-América como el colombiano, por ejemplo de acuerdo a MONROY CABRA.⁵

Es importante también que revisemos el Art. 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que este código legislativo da una definición de sociedad particular en virtud de la autonomía calificadora que caracteriza al derecho tributario. Es decir que a través de esta ley se extiende el concepto de persona jurídica a otras que normalmente no lo pudieran ser. El artículo prescribe:

³ F. FERRARA, *Teoría de las Personas Jurídicas*, Volumen 4, Editorial Jurídica Universitaria, México, 2002, p. 53.

⁴ *Ibidem*, p. 53.

⁵ Cfr. M. MONROY CABRA, *Introducción al Derecho*, duodécima edición, Editorial Temis, Bogotá, 2001, p. 275.

“Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.”⁶

De la misma manera lo hace el Art. 24 del Código Tributario que determina que será sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, esté obligada al cumplimiento de una prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Asimismo advierte que se considerarán también sujetos pasivos a las herencias yacentes, las comunidades de bienes y otras entidades que aunque carecen de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, lo que las hace susceptibles de imposición, siempre que esto se establezca en la ley tributaria respectiva.⁷

De esta manera apegándonos a la teoría de SAVIGNY antes explicada, el derecho positivo ha modificado el concepto de sociedad en materia tributaria para que ciertos patrimonios sean considerados como tales y contribuyan por ende al fisco. Esto que podemos observar en la ley tributaria no es algo nuevo ya que desde épocas muy antiguas; por ejemplo, en el derecho romano, el derecho positivo ya realizaba esta determinación negando o permitiendo la personalidad a los esclavos en el primer caso, o las personas jurídicas, en el segundo respectivamente.

⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008.

⁷ Cfr. Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

1.1.1. Origen y Finalidad de la Persona Jurídica

El origen de la persona jurídica se encuentra plasmado en el derecho de asociación que se encuentra garantizado en el Capítulo Sexto de la Constitución aprobada en referendo, recientemente, por el pueblo Ecuatoriano referente a los Derechos de libertad. Así el Art. 66 numeral 13 señala que “se reconoce y garantizará a las personas: El derecho a asociarse, reunirse y manifestarse en forma libre y voluntaria.”⁸

El derecho de asociación hace referencia a una relación de vinculación de varias personas con carácter permanente, con el objetivo de realizar distintas actividades y de cumplir diversos fines, uniendo sus esfuerzos para la consecución de estos fines. De esta manera VINICIO JIMÉNEZ TACLE señala que el nacimiento o el principio de la existencia de una asociación como persona jurídica, “depende del acto de voluntad coincidente de sus miembros, y no del reconocimiento del Estado, de la misma manera que el nacimiento de las personas físicas y su carácter de tales, tampoco depende de él.”⁹

Así al revisar el origen de las personas jurídicas hemos visto leve y tangencialmente también la finalidad de las mismas. Como mencionamos anteriormente la finalidad de las personas jurídicas es la de facilitar el que, a través de ellas, varias personas vinculadas con carácter permanente puedan realizar distintas actividades conjuntamente uniendo sus esfuerzos para la consecución de los objetivos que se propongan. De esta manera el fin de la persona jurídica también consiste en privilegiar a una organización de personas para que respecto de esta actividad realizada conjuntamente, cualquiera que sea ésta, los derechos y deberes que contraen sus miembros no recaigan sobre cada uno de ellos sino que se le atribuyan a este ente jurídico. Así los riesgos que existan respecto de los actos lícitos que se realicen a

⁸ Constitución Política del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.

⁹ V. JIMÉNEZ TACLE, *La libertad de asociación y de reunión con fines pacíficos*, disponible en <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Constitucional.173.htm>, consultado el 16 de octubre de 2008.

través de ella, como son el comercio y otras distintas actividades lucrativas recaen sólo sobre la persona jurídica, incentivando así a las personas a que se involucren en estas actividades con el objetivo de promover la economía.

1.1.2. Características de la Persona Jurídica

Las Personas Jurídicas son sujetos de derecho, y de acuerdo con MONROY CABRA las personas jurídicas están integradas por tres elementos:

- “1. Una asociación de hombres realizada por voluntad de ellos o del instituyente (en el caso de las fundaciones)
2. El fin que permite concebirlas unitariamente, sea que mire al interés privado o a la utilidad pública, que sean generales o especiales, pero debiendo siempre ser determinados, posibles y lícitos.
3. El reconocimiento por el derecho objetivo, acto que tiene un carácter constitutivo y que está a cargo del Estado.”¹⁰

Asimismo el autor antes mencionado recapitula sobre una apreciación de la Corte Constitucional Colombiana respecto de los atributos esenciales de las personas jurídicas. La sala de negocios generales colombiana en sentencia del 21 de agosto de 1940 determina que son atributos esenciales de ellas; “1. Autorización expedida por la autoridad pública; 2. Un representante que actúe por ellas, ya que el titular de los derechos y de las obligaciones no es cada uno de los miembros que integran la colectividad, sino la persona moral de la colectividad una e indivisible, y 3. Existencia de un patrimonio y de una capacidad propia, independientemente de sus miembros”¹¹

El diccionario jurídico elemental de GUILLERMO CABANELLAS DE TORRES¹², coincide con la apreciación de MONROY CABRA al señalar que las personas jurídicas

¹⁰ M. MONROY CABRA, *Introducción al Derecho*, duodécima edición, Editorial Temis, Bogotá, 2001, p. 276

¹¹ Sentencia de la sala de negocios generales de la Corte Constitucional de Colombia, publicada en la Gaceta Judicial t. L del 21 agosto 1940, p. 197, disponible en M. MONROY CABRA, *Introducción al Derecho*, duodécima edición, Editorial Temis, Bogotá, 2001, p. 276

¹² G. CABANELLAS DE TORRES, *Diccionario Jurídico Elemental*, décimo quinta edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2001.

deben estar integradas siempre por un grupo social que tenga cierta coherencia y finalidad y que tenga un estatuto jurídico peculiar.

Además de las características antes mencionadas podemos encontrar otras que constituyen una consecuencia de la consideración que tienen las personas jurídicas que son objeto de este estudio, es decir aquellas sociedades de capital cuya responsabilidad se encuentra circunscrita al capital aportado por los socios. Así encontramos que una característica muy importante es la “Autonomía Patrimonial y separación de responsabilidad”¹³ y se evidencia aún más lo señalado por MONROY CABRA, cuando se refiere a una de las características de la Persona Jurídica hablando de una capacidad jurídica de la sociedad en sus relaciones tanto externas como internas.

Para este trabajo es muy importante estudiar detenidamente la responsabilidad limitada de las personas jurídicas, ya que a parte de ser una característica muy importante de ellas, constituye un privilegio que les otorga la ley y del que sin duda las personas se aprovechan para lograr fines extra-societarios y fraudes a la ley, por lo que a continuación la revisaré.

1.1.3 La Responsabilidad Limitada

La Responsabilidad Limitada se entiende como un atributo de ciertas personas jurídicas específicamente, ya que no todas las personas jurídicas tienen responsabilidad limitada. Ésta constituye un privilegio que se puede otorgar tanto a personas físicas como a personas jurídicas. Así podemos apreciar que la responsabilidad limitada no es un requisito de existencia de la persona jurídica, pero al ser una característica atribuida por la misma legislación se la entiende como una característica casi propia de las sociedades de capital.

¹³ C. E., QUIROGA PERICHE, *Teoría del Levantamiento del Velo Societario: Es aplicable en el Derecho Peruano*, Universidad Nacional de Trujillo, Facultad de Derecho, Trujillo, p. 3, disponible en http://www.teleley.com/articulos/art_leva_velo_soc.pdf, consultado el 07 de noviembre de 2008.

La responsabilidad limitada supone una garantía para los socios de las empresas debido a que éstos no comprometen su patrimonio personal en los riesgos que traen consigo los negocios que realice la sociedad. Ésta se manifiesta de dos maneras, de acuerdo a lo expuesto por QUIROGA PERICHE en su tesis sobre la teoría del levantamiento del velo societario:

- “1. Limitando la responsabilidad a favor de la sociedad, de tal forma que ella no responde por las obligaciones personales de sus socios.
2. Limitando la responsabilidad a favor del socio, de tal forma que el socio no responde por las obligaciones sociales con su patrimonio personal.”¹⁴

Así podemos apreciar que la responsabilidad limitada funciona tanto para proteger a la sociedad de las gestiones o malas gestiones que haga el socio con su capital personal, y al socio igualmente de las gestiones o malas gestiones que haga la sociedad por su cuenta.

Sin embargo, la responsabilidad limitada y la distinción patrimonial derivada de ella, entre socios y la persona jurídica se ha utilizado como una herramienta para violar la ley y el orden público, de tal forma que el uso abusivo de ésta se ha caracterizado en la doctrina como un tipo de abuso del derecho.

A pesar de que la responsabilidad limitada es una característica tan importante y por lo mismo tan vinculada a la persona jurídica, no llega a ser parte imprescindible de esta última, ya que el reconocimiento de la personalidad es algo muy distinto del reconocimiento de la responsabilidad limitada. Es así que existen personas jurídicas que no tienen la característica de tener su responsabilidad limitada al capital aportado por los socios. De esta manera es claro que en caso de que se desconozca la responsabilidad limitada de una persona jurídica, este desconocimiento no implicaría el desconocimiento de la personalidad jurídica del ente también.

“La irresponsabilidad del accionista por las deudas de la sociedad no es criticable por su naturaleza en virtud de que el concepto de persona

¹⁴ *Ibíd.*, p. 8.

jurídica y las funciones atribuidas sirven para explicitar la responsabilidad limitada del socio, quien no interfiere como parte en la relación de los terceros con la sociedad.”¹⁵

Además es claro que bajo este concepto no existe comunicación de responsabilidades entre los accionistas y la persona jurídica como sucede en las empresas personalistas donde los socios están directamente involucrados en la gestión diaria de la misma.

El Art. 15 de la Ley de Compañías se refiere a las restricciones de los socios y accionistas determinando que:

“Los socios podrán examinar los libros y documentos de la compañía relativos a la administración social, pero los accionistas de las compañías anónimas, en comandita por acciones y de economía mixta, solo tendrán derecho a que se les confiera copia certificada de los balances generales, del estado de la cuenta de pérdidas y ganancias, de las memorias o informes de los administradores y comisarios, y de las actas de las juntas generales así mismo, podrán solicitar la lista de accionistas e informes acerca de los asuntos tratados o por tratarse en dichas juntas.”¹⁶

Lo cual tiene relación con lo indicado anteriormente dado que el artículo comenta sobre la limitación que tienen los accionistas respecto del giro normal y diario de la empresa de la que son partícipes. Otra norma que demuestra la misma ocurrencia es el Art. 215 de la Ley de Compañías que señala que es necesario una cuarta parte del capital social para poder impugnar la decisión de las juntas generales de la compañía.

Sin embargo de lo antes mencionado y a pesar de que habíamos concretado que el origen de las personas jurídicas se encuentra en el derecho de asociación y que la responsabilidad limitada es una característica de las personas jurídicas otorgada por la legislación con el objetivo de incentivar el comercio reflejado a través de la

¹⁵ M. GAGLIARDO, *Sociedades Anónimas*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, p. 288

¹⁶ Codificación de la Ley de Compañías, publicada en el Registro Oficial 312 del 5 de noviembre de 1999.

actividad lucrativa para la cual se asocian las personas en este tipo de empresas y que, los socios de estas empresas no intervienen como parte en la relación de los terceros con la sociedad y que no existe comunicación de responsabilidades entre los accionistas y la persona jurídica; existen situaciones en las que estos supuestos no se dan efectivamente. Estos supuestos a los que nos referimos anteriormente tienen gran relevancia para situaciones en las que, la responsabilidad limitada de las sociedades de capital se ve comprometida como por ejemplo, cuando existe participación societaria o una situación de control o una vinculación de sociedades.

FERRARA concuerda con ésto y refiriéndose a la responsabilidad limitada comenta el Principio de UNGER sobre *Eigenes Interesse*, que considera que “el que hace valer un interés propio, se muestra activo en daño y en peligro de otros, debe reparar el daño que causa con el desenvolvimiento de su actividad; es un riesgo inseparable que grava y debe gravar sobre su economía.”¹⁷ En este sentido, si una compañía o persona controla otra a través de la vinculación de sociedades, o se encuentra en una situación de control respecto de ésta, o tiene una participación societaria importante respecto de la misma, esta persona o sociedad puede bajo estas hipótesis tomar resoluciones válidas y vinculantes para la persona jurídica. Y esta gestión es facilitada por la normativa que ampara las sociedades de responsabilidad limitada. De acuerdo a lo expresado, es claro que en caso de que se pueda comprobar que existe alguno de los elementos mencionados por FERRARA anteriormente, la responsabilidad de tales actos debe recaer sobre quienes hayan tomado realmente la decisión que compromete a la compañía en tales actos que más que ilícitos son inmorales ya que constituyen simples recursos para eludir la ley, que vulneran el orden público y la buena fe, al constituirse como actuaciones que están destinadas a frustrar derechos de terceros como el del fisco.

¹⁷ F. FERRARA, *Teoría de las Personas Jurídicas*, Volumen 4, Editorial Jurídica Univesitaria. México, 2002, p. 339.

MISPIRETA¹⁸ comenta su convencimiento de que son los socios – y no la propia sociedad – los que en muchas ocasiones abusan de sus derechos subjetivos, al desviar el fin para el cual les fue dada la posibilidad de formar una organización colectiva, realizando actos antijurídicos.

Concordando con esta apreciación SANTOS CIFUENTES sostiene que cuando se comprueban las hipótesis antes mencionadas, ocurre una “inoponibilidad” de la persona jurídica y las protecciones respecto de los socios que ésta representa, es decir que ocurre una “ineficacia relativa, congénita o sobrevenida del negocio jurídico, en consideración a determinados sujetos a los cuales éste puede interesar...”¹⁹

En este sentido, podemos observar lo previsto en el Art. 32 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, artículo que viene a sustituir lo dispuesto en el Art. 345 del Código Tributario y hace referencia a las sanciones establecidas para la defraudación, señalando que:

“En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, la responsabilidad recae en su representante legal, contador, director financiero y demás personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, sí se establece que su conducta ha sido dolosa.”²⁰

Así podemos ver como el legislador autoriza que el privilegio de la responsabilidad limitada se desconozca a las personas jurídicas que dentro de un juicio se les haya comprobado su actuar doloso, para extenderles la responsabilidad por el ilícito a las personas que tenían a su cargo el control de la empresa. Pero cabe señalar que para que se pueda realizar este desconocimiento de la responsabilidad

¹⁸ C. A. MISPIRETA GALVEZ, *El allanamiento de la personalidad Jurídica o Levantamiento del velo societario*, en INSTITUTO PERUANO DE DERECHO MERCANTIL (IPDM), *Tratado de Derecho Mercantil*, Derecho Societario T.I., Gaceta Jurídica, Lima, 2004, p. 66.

¹⁹ S. CIFUENTES, *Negocio Jurídico*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1986, p. 579.

²⁰ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicado en el R.O. 223 del 30 de Noviembre de 2007

limitada de determinada compañía es necesario que la administración tributaria formule una denuncia como acusador particular frente a la justicia ordinaria. Es importante que anticipe que el tema de la responsabilidad tributaria penal no será tratado en este trabajo, ya que me enfocaré en el levantamiento del velo en el área tributaria exclusivamente, es decir aquél que tiene como objetivo el pago efectivo de los tributos, dejando de lado la etapa posterior referente a la aplicación de sanciones por la comprobación a la que se llegue mediante el mecanismo del develamiento de la persona jurídica y de sus actos.

1.2. Evasión, Elusión y Economía de opción

Este capítulo tiene singular importancia dentro del trabajo que estoy realizando ya que la diferencia que existe entre estos tres enunciados marca el punto de partida para poder determinar si determinado acto realizado por un contribuyente constituye fraude a la ley o no.

Comenzaré por la evasión, ya que es el término más fácil de concertar dada la ilicitud que bordea la palabra *per se*. Tributariamente hablando podemos apreciar que la evasión fiscal se configura en fraude a la ley, al constituirse a través de figuras o actos contrarios a la ley o *contra legem*. Es importante esto último que se menciona dado que, en el derecho tributario al igual que en el derecho penal, existe un principio elemental en virtud del cual no puede existir una pena si no existe una ley *nullum crimen et nulla poena sine lege*. De esta manera podemos llegar a la conclusión de que la evasión fiscal se configura cuando se realizan actos prohibidos por las leyes fiscales para evitar las cargas tributarias. Concordando así con la definición expuesta por VILLEGAS quien considera que evasión tributaria es una “conducta ilícita adoptada por el contribuyente para eximirse total o parcialmente del cumplimiento de la obligación tributaria”²¹ y en un marco aún más conceptual analiza que “Evasión fiscal

²¹ H.B.VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 537.

o tributaria es toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas fraudulentas u omisivas violatorias de disposiciones legales”²². Ejemplos de estos actos prohibidos por las leyes podemos encontrar en gran número a lo largo de nuestro código tributario; y, por mencionar alguno, traigo a colación el Art. 344 del Código Tributario que determina casos especiales de defraudación, y entre ellos en su numeral 6 menciona “La destrucción total o parcial, de los libros de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias”²³

Ahora es momento de hablar de la elusión. Ésta, de acuerdo a CHAPELET, constituye una “acción ajustada a la ley que produce el resultado de la minoración de la cuantía o ausencia de obligación tributaria, situación que no se hubiera producido en caso de no realizar esa acción.”²⁴ Es decir que la elusión supone en sí, legalidad respecto del negocio jurídico que se realizó, ya que los mecanismos o instrumentos negociales, como los llama la autora antes citada, que se utilizan para poner en uso el hecho elusivo al que nos estamos refiriendo, son legales. El acto de elusión se realiza conforme a derecho por lo que el ahorro fiscal que se logra, se obtiene sin violar ninguna ley, o mejor dicho amparándose en la misma.

En concordancia con lo señalado respecto de la elusión, DINO JARACH comenta que:

“La ubicación de la elusión tributaria en relación con el concepto de evasión es controvertida, por cuanto hay autores que la excluyen y sostienen que si el género comprende hechos ilícitos, la elusión no puede formar parte de ese género, por tratarse de una conducta

²² *Ibíd*em, p. 538.

²³ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

²⁴ S. I. CHAPELET, *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf, consultado el 29 de Octubre de 2008, p. 6.

humana que no infringe norma alguna de derecho y por el contrario, forma parte de la esfera de lo lícito.”²⁵

No obstante los diccionarios siguen confundiendo a este concepto con el de evasión, a pesar de que tienen características que permiten que se los logre diferenciar claramente. Evadir dice el Diccionario de la Real Academia de la Lengua significa “Eludir con arte o astucia una dificultad prevista”²⁶ De la misma manera el Diccionario de sinónimos y antónimos de la Biblioteca de la Lengua Española²⁷ señala la palabra eludir como sinónimo de evadir. Podríamos pensar que esta falta de diferenciación lingüística entre ambos términos se debe a que dentro del lenguaje jurídico existen expresiones que tienen una acepción más circunscrita que en lenguaje común. Sin embargo al revisar el diccionario jurídico de GUILLERMO CABANELLAS DE TORRES nos encontramos con el mismo problema semántico por cuanto se define a la palabra evasión de la siguiente manera “En dialéctica y en conducta general, evasiva o medio hábil para eludir una dificultad o contratiempo”.²⁸

La elusión de acuerdo con VILLEGAS no puede ser considerada en connotación positiva, es decir no puede ser considerada legal de ninguna manera dado que considera que ésta “se sustenta en el aprovechamiento de una regulación legal quizá no muy eficiente o demasiado liberal, y dicha norma deficiente es utilizada para alterar la realidad mediante la simulación o la distorsión de la forma jurídica”²⁹

A pesar de que la elusión en si no suponga una violación directa a las normas, sino una utilización hábil de las mismas, las normativas fiscales y doctrina de muchos países entre los que puedo mencionar Suiza, Estados Unidos, Argentina y España le han dado una connotación negativa y defraudadora.

²⁵ D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones Cima Profesional, Buenos Aires, 1998, p. 401

²⁶ *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, Vigésima Primera Edición. Editorial Espasa – Calpe S.A., Madrid. 1992.

²⁷ *Diccionario de Sinónimos y Antónimos*, Biblioteca de la Lengua, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid. 2002.

²⁸ G. CABANELLAS DE TORRES, *Diccionario Jurídico Elemental*, Décimo quinta edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2001.

²⁹ H. B. VILLEGAS, *Ob. Cit.*, p. 541.

JARACH³⁰ menciona los casos suizo y estadounidense los cuales, afirma, coinciden en sus conclusiones. La doctrina Suiza sostiene que “el Fisco no está obligado a conformarse con la elección por el contribuyente de la forma de hacer negocios que es más ventajosa para él” de la misma manera la doctrina estadounidense sostiene que “admitir lo contrario permitiría que los planes de los contribuyentes prevalezcan sobre la legislación en la determinación del tiempo y de la manera de la imposición”. El Código Civil Español en el art. 6.4 determina que: “Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de Ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.”³¹ Y la ley de procedimiento fiscal n° 11.683 de Argentina establece en su art. 2 que:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”³²

Pero el concepto de elusión no solo es confundido en aspecto negativo con la evasión, sino que en su connotación positiva, también podría llegar a confundirse con el concepto de economía de opción que será analizado más adelante. Esto lo

³⁰ D. JARACH, Ob. Cit., p. 405.

³¹ Código Civil Español, disponible en <http://civil.udg.edu/normacivil/estatal/cc/indexcc.htm> consultado el 8 de Noviembre de 2008.

³² Ley 11683 Argentina sobre Procedimiento Tributario, disponible en <http://ar.vlex.com/vid/467489>, consultado el 4 de Noviembre de 2008

menciono en virtud de la apreciación de la autora SONIA IVONE CHAPELET³³ quien afirma que la línea divisoria entre ahorro fiscal y elusión no se encuentra muy bien definida, correspondiendo esta última con lo comentado por DINO JARACH.

“Uno de los problemas más arduos que se plantea, en efecto, es el de deslindar los casos en que el contribuyente elige los contratos u operaciones que le ocasionen la menor carga fiscal, haciendo uso de su legítimo derecho, o sea, actuando dentro de lo lícito o creyendo hacerlo, y los casos en que, en cambio, existe una maliciosa distorsión de formas jurídicas “manifiestamente inapropiadas” con el propósito de evitar la imposición justa”.³⁴

ARAÚJO FALCAO, citado por VILLEGAS en su libro *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, dilucida este problema aseverando que no toda ventaja fiscal lograda por el contribuyente constituye una elusión, ya que “para ello es indispensable que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla.”³⁵ Caso contrario señala no existe elusión, ya que nada impide que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos impuestos, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador en lo que respecta a su vestidura jurídica. Así podemos concretar que la elusión fiscal va a ser siempre fraudulenta y antijurídica y por ende el derecho la desaprueba.

La economía de opción es un concepto que implica que “Los contribuyentes pueden elegir entre diferentes caminos o procedimientos para estructurar sus negocios, el camino o procedimiento que trae consigo la menor carga fiscal.”³⁶ En este sentido cabe la economía de opción porque no se les puede negar a las personas naturales y jurídicas el derecho de abstenerse de realizar determinado hecho imponible, en la medida que la vinculación entre sujeto pasivo del tributo y el hecho

³³ S. I. CHAPELET, Ob. Cit., p. 3.

³⁴ D. JARACH, Ob. Cit., p. 367.

³⁵ A. ARAÚJO FALCAO, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Editorial de Palma, Buenos Aires, 1964, pp. 47, 48, H.B.VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 544.

³⁶ D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones Cima Profesional, Buenos Aires, 1998, pp. 402

imponible, dependa de la voluntad de ellas. Es decir que el individuo o, la persona jurídica, es capaz, o al menos debería ser capaz, en virtud de la libertad de empresa, de crear aquel escenario que le permita el mayor ahorro fiscal. Lo cual es indispensable para cualquier negocio que busque el lucro como ideal del mismo.

VILLEGAS comenta que la economía de opción se constituye cuando un contribuyente se aprovecha las lagunas legales derivadas de la falta de previsión del legislador, acomodando sus asuntos del tal forma que pueda evadir determinado impuesto sin violar ningún texto ni disposición legal.

“Si el supuesto evadido aprovecha realmente las obscuridades o lagunas de la ley para dedicarse a empresas rentables que le producen disminución en su carga fiscal sin que nada se le pueda objetar legalmente, se ha colocado en una hipótesis de “economía de opción” o “evitación”, válida y hasta explicable, puesto que ninguna norma legal le puede prohibir al contribuyente arreglar lícitamente sus negocios de manera tal de pagar menos tributos”³⁷

GIULIANI FONROUGE relata que la Corte Suprema de los Estados Unidos se ha pronunciado de acuerdo sobre este tipo de ocurrencias señalando que “cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería; ni aun existe deber patriótico de elevar sus propios impuestos”³⁸

Todo esto que se menciona al respecto de la economía de opción tiene su fundamento en el derecho de sociedades el cual por su orientación productiva, “intenta que las normas sirvan con exactitud a la voluntad de las partes en una transacción, de manera que el coste o riesgo de la misma se minimice.”³⁹ Así el Derecho de Sociedades mide su eficiencia al máximo cuando media entre los

³⁷ H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario* Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, pp. 540, 541.

³⁸ Gregory vs. Helvering, 293 U.S. (1935) 465. Tomado del libro de C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 9ª edición, t. II. Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 600.

³⁹ S. I. CHAPELET, *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf consultado el 29 de Octubre de 2008, p. 30.

intereses de acreedores y terceros entre los que se incluye el Estado como hacienda y la libertad societaria por otra parte.

1.3. Definición de Fraude de Ley

En virtud de lo que señala ALESSANDRI⁴⁰ podríamos decir que el fraude es la desviación de la función social de un derecho respecto de su realidad correspondiente para utilizarlo en otra distinta, constituyéndose así un abuso del derecho y causando daño a terceros.

El diccionario jurídico de CABANELLAS define al fraude en sentido general como “engaño, abuso de confianza, acto contrario a la verdad o a la rectitud”⁴¹ de esta definición las acepciones que nos interesan son la primera y la tercera en el sentido que estamos viendo al fraude desde una perspectiva más general sobre la cual iré ahondando conforme avance el trabajo. En este sentido, podemos ver materializado el engaño y el acto contrario a la verdad o a la rectitud cuando se utiliza una maña para realizar un acto *contra legem*, es decir un acto que es contrario a la ley, pero que está camuflado para el engaño bajo la aplicación de otra norma alejando al derecho o acto de su función social y realidad correspondiente.

JENTZ, MILLER & CROSS⁴² entienden al fraude como *intencional deceit for personal gain* (engaño intencional para obtener una ganancia personal) y señala que *fraud exists only when a person represents as a fact something he or she knows is untrue* (existe fraude cuando una persona presenta como algo verdadero, algo que tiene claro que es falso).

MONROY CABRA⁴³ define al fraude como “La evicción de la ley por la ley misma”. Señala que este concepto tiene su origen en el latín *fraus legi* y que el fraude

⁴⁰ A. ALESSANDRI, M. SOMARRIVA, *Curso de Derecho Civil, Fuentes de las obligaciones*, t. II, Editorial Cultural Andrómeda, Chile, 1976, p. 927.

⁴¹ G. CABANELLAS DE TORRES, *Diccionario Jurídico Elemental*, Décimo quinta edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2001.

⁴² JENTZ, MILLER & CROSS, *Business Law*, Thomson South-Western, Estados Unidos. 2005. p. 102

⁴³ M. MONROY CABRA, *Introducción al Derecho*, Duodécima edición, Editorial Temis, Bogotá, 2001. p. 366.

“supone la utilización de medios para obtener resultados contrarios al espíritu y finalidad de la ley”, concordando con lo señalado por OSPINA⁴⁴, su compatriota colombiano, quien señala que el fraude consiste en “los artificios engañosos que una de las partes ejecuta con el objeto de obtener el consentimiento de la otra parte”.

CHARRASQUER CLARI sostiene que “la idea de fraude a la ley se relaciona con aquellas situaciones en que para eludir una prohibición o una disposición imperativa se busca artificiosamente el amparo de otra ley”⁴⁵

Por último dentro de esta definición de fraude podemos apreciar que la doctrina española, y PÉREZ ROYO como representante de la misma de acuerdo a lo señalado por QUIROGA PERICHE, consideran que “el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (norma defraudada) mediante la modulación (calificación) artificiosa (norma de cobertura)”⁴⁶

De acuerdo a las definiciones que he señalado las características principales del fraude son:

- Desviación de la función social de un derecho respecto de la realidad correspondiente.
- Resultado elusivo (no ilícito) del acto o negocio realizado.
- Daño a terceros

En este sentido es importante señalar que para poder calificar a un acto en fraude de ley, se requiere y me valgo de las palabras de QUIROGA PERICHE, “de una interpretación extensiva y finalista de la norma defraudada; interpretar el negocio jurídico y su causa; y una interpretación estricta de las otras normas utilizadas como

⁴⁴ G. OSPINA FERNANDEZ, E. OSPINA ACOSTA, *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*, Sexta Edición. Editorial Temis S.A., Bogota, 2000, p. 210

⁴⁵ M. L. CHARRASQUER CLARI, *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2002, p. 43.

⁴⁶ C. E. QUIROGA PERICHE, *Teoría del Levantamiento del Velo Societario: Es aplicable en el Derecho Peruano*, Universidad Nacional de Trujillo, Facultad de Derecho, Trujillo, disponible en http://www.teleley.com/articulos/art_leva_velo_soc.pdf. consultado el 8 de noviembre de 2008, p. 10.

cobertura”⁴⁷ Penosamente nuestro ordenamiento jurídico en materia civil no nos provee de una definición exclusiva de fraude. Lo que no ocurre en materia tributaria.

1.3.1. El Fraude Tributario

Nuestro Código Tributario en el art. 342 en virtud de lo establecido en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador en su art. 29, provee una definición clara de fraude;

“Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”⁴⁸

Cabe mencionar la importancia que tiene esta definición ya que como habíamos señalado, en materia tributaria el principio de legalidad es muy estricto de la misma manera que sucede en el derecho penal, por cuanto para que exista un delito es necesario que éste, esté tipificado en una norma legal. GIULIANI FONROUGE comenta al respecto que “el legislador fiscal y el legislador penal tienen en mira el mismo objetivo, que es restringir la libertad de acción del individuo en aras del bien público y proteger intereses superiores de índole moral.”⁴⁹ De ahí que los principios que se aplican al derecho penal se apliquen también al derecho fiscal o tributario. Un ejemplo claro de esto afirmado es por ejemplo el art. 355 del Código Tributario que se refiere a la competencia del Juez Fiscal señalando que “El Juez Fiscal tendrá las mismas competencias que el Código de Procedimiento Penal establece para el Juez

⁴⁷ *Ibíd.*, p. 11.

⁴⁸ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

⁴⁹ C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 531.

Penal.”⁵⁰ Asimismo LOOR MERA⁵¹ muestra que el art. 356 del Código Tributario determina que para el juzgamiento de los delitos tributarios y aduaneros se observarán las normas del código de procedimiento penal y supletoriamente las normas procesales previstas en el código tributario o las leyes tributarias especiales en su caso.

VILLEGAS concuerda con esta definición de nuestro ordenamiento jurídico y señala que “la defraudación fiscal requiere, subjetivamente, la intención deliberada de dañar al fisco, y objetivamente, la realización de determinados actos o maniobras tendientes a sustraerse, en todo o en parte a la obligación de pagar tributos.”⁵² Así conviene en que estas maniobras están destinadas intencionalmente a inducir a la autoridad a error para que aparezca como legítima la falta de pago ya sea ésta total o parcial. JARACH por su parte considera que el fraude fiscal se configura por “declarar, admitir, o hacer valer ante la administración formas y estructuras jurídicas manifiestamente inapropiadas para configurar la efectiva situación, relación u operación económica gravada por las leyes impositivas cuando puede razonablemente juzgarse que ha existido intención de evitar la imposición justa”⁵³ a esta caracterización del fraude tributario, agrega que el perjuicio del fisco “debe ocasionar un enriquecimiento indebido del infractor.”⁵⁴

Así podemos ver que el fraude tributario requiere de una actuación del contribuyente, con intención deliberada o dolosa, que induzca a errar a la autoridad tributaria en la determinación de la obligación tributaria y por ende produzca una afectación al fisco y que de esta afectación se produzca un enriquecimiento indebido del infractor. Estas características del fraude tributario se asemejan mucho a las características del fraude (genéricamente hablando) proporcionada en el anterior numeral de este capítulo, pero también tienen sus diferencias en cuanto estas últimas

⁵⁰ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

⁵¹ A. LOOR MERA, *Manual de Derecho Penal Tributario*, Primera Edición, Ángel Loor Mera, Quito, 2003.

⁵² H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 547.

⁵³ D. JARACH, *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones Cima Profesional, Buenos Aires, 1998, p. 366

⁵⁴ *Ibíd.*, p. 324.

son más específicas y requieren necesariamente del dolo del contribuyente. Además respecto del fraude tributario el perjudicado directo van a ser siempre las arcas del Estado al ser el Estado siempre el sujeto activo de las relaciones tributarias en virtud del “poder de imperio” de éste, inherente al poder de gobernar como lo confirma VILLEGAS⁵⁵.

Nuestro Código Tributario⁵⁶ en el Art. 344, en virtud de la reforma realizada por el Art. 31 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, tipifica ejemplificativamente casos de defraudación, sin perjuicio de otros casos establecidos en otras leyes tributarias. Por ejemplo la alteración dolosa en libros de contabilidad, en perjuicio del acreedor tributario mencionada en el numeral cuarto o la omisión dolosa de ingresos nombrada en el tercero.

De la misma manera el Modelo de Código Tributario⁵⁷ preparado para el programa conjunto de tributación de la OEA/BID en su art. 72 señala como infracciones tributarias a: 1. La defraudación; 2. El contrabando; 3. La instigación pública a no pagar los tributos; 4. La contravención; 5. La mora; 6. El incumplimiento de los deberes formales, y; 7. El incumplimiento de los deberes por los funcionarios de la administración tributaria. También el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en su modelo de código tributario para orientar a los países miembros a que puedan perfeccionar sus legislaciones, diferencia cuatro tipos de ilícitos tributarios:

“la contravención tributaria, que correspondería a ilícitos tributarios consistentes en incumplimiento de los deberes formales de los sujetos pasivos; la infracción tributaria, que comprende a los ilícitos tributarios de incumplimiento de los deberes materiales de los sujetos pasivos, como lo son la mora y la omisión de tributos; los delitos que corresponden a conductas dolosas y que se configuran con la

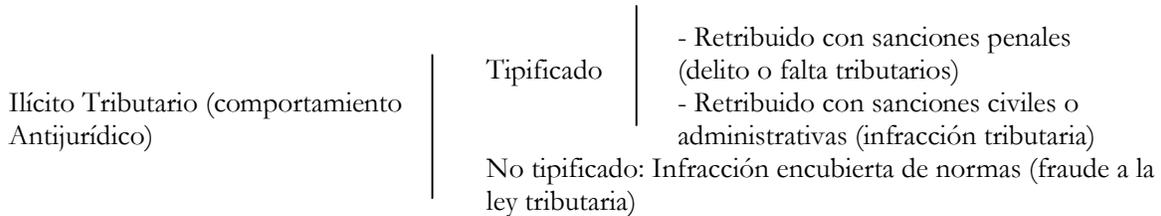
⁵⁵ H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 152.

⁵⁶ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

⁵⁷ Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación de la OEA/BID, Segunda Edición, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1968.

defraudación y la desobediencia a las determinaciones de la Administración; y los ilícitos de los funcionarios y de los profesionales.”⁵⁸

EUSEBIO GONZÁLEZ⁵⁹ ilustra sobre el tema del ilícito tributario mediante una gráfica que es muy útil para la comprensión del mismo y de la que me voy a valer:



De acuerdo con esta tabla limitaré el estudio del fraude que estoy realizando al que se realiza en virtud del abuso de la forma de la persona jurídica, es decir, a aquel no tipificado. Esta limitación se debe a que el estudio de estos conviene a los intereses de mi tesis dado que, el tema central de mi trabajo es el levantamiento del velo societario como medida para combatir el fraude a la ley tributaria y esta medida solo es posible cuando se comete fraude de esta manera.

1.3.2. Fraude a través del abuso de la forma

Tributariamente la persona jurídica, refiriéndome exclusivamente a aquellas para las que delimité mi estudio anteriormente en esta tesina, es habitualmente mal-utilizada por sus características específicas que también ya han sido correspondientemente revisadas, para cometer distintos tipos de fraude, ya que se utiliza la persona jurídica para crear una máscara o apariencia que permite defraudar al fisco a través de la utilización de beneficios tributarios.

⁵⁸ Modelo de Código Tributario del CIAT, disponible en www.unav.es/tributario/Documentos/modelo_codigo_tributario_1997.pdf, consultado el 26 de Noviembre de 2008, p. 22.

⁵⁹ J. L., PÉREZ DE AYALA y E. GONZÁLEZ, *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994, p. 292.

El abuso de la forma jurídica, se da a través de dos formas, la primera ocurre a partir de cometer fraude bajo la cobertura de la forma social y la segunda se da a través de lo que se denomina el abuso de la responsabilidad limitada. Ambas son formas de fraude a la ley tributaria constituidas a través de un abuso de los derechos y beneficios que se obtienen a través de la persona jurídica, pero sin embargo de estar íntimamente ligadas, la primera forma de fraude es distinta de la segunda mencionada de acuerdo con lo establecido por QUIROGA PERICHE.⁶⁰

VILLEGAS⁶¹ asemeja el fraude tributario que se da por el abuso de las formas, a la elusión tributaria. Menciona que en el abuso de las formas hay una *intentio iuris* diferente de la *intentio facti*, es decir existe una determinada voluntad manifiesta y otra diferente oculta, y por otra parte, “el objeto perseguido es ocasionar un engaño que sea a su vez productor de un daño para las arcas fiscales, todo lo cual implica una comisión de fraude contra el fisco”. Además menciona que “recurrir a artificiosas y arbitrarias manipulaciones en el hecho imponible distorsionándolo mediante simulaciones que alteran la vestidura jurídica normal es antijurídico”⁶², ya que el que no se encuentre en la esfera del derecho privado significación jurídica sancionatoria en el acto, no lo hace lícito, ya que de ellos siempre resulta perjudicado un tercero, siendo ese tercero para el área tributaria, el fisco. MARTÍN QUERALT⁶³ ratifica esta afirmación citando a DE CASTRO, quien afirma que “el fraude a la ley constituido por varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica, se encuentra amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”, de tal forma que la figura del fraude a través del abuso de la forma de la persona jurídica presupone una dualidad de normas; la defraudada y la norma que cubre el negocio que se realiza. De las

⁶⁰ C. E. QUIROGA PERICHE, *Teoría del Levantamiento del Velo Societario: Es aplicable en el Derecho Peruano*, Universidad Nacional de Trujillo, Facultad de Derecho, Trujillo, disponible en http://www.teleley.com/articulos/art_leva_velo_soc.pdf. consultado el 8 de Noviembre de 2008, p. 4.

⁶¹ H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 544.

⁶² *Ibíd.*

⁶³ F. DE CASTRO, *Derecho Civil de España*, t.1, Madrid, 1.955, p. 607 citado por J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, F. POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 6ª Edición, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001, p. 106.

palabras de VILLEGAS y DE CASTRO podemos apreciar la asociación que existe entre el fraude realizado mediante el abuso de las formas jurídicas y la simulación, por lo que me referiré a esta última a continuación.

BRAVO CUCCI comenta al respecto que el abuso de la forma de la persona jurídica y por ende el fraude que se comete a través de este abuso, empieza donde termina la economía de opción. Señala que es claro que en ambas instituciones se busca la realización de un hecho no gravado, exonerado o sometido a una menor imposición, pero se diferencian porque en una economía de opción, hay una realización real, válida y lícita del hecho no gravado, en disconformidad con la elusión tributaria en la que se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado, exonerado de tributo o sometido a uno menor a través de negocios anómalos, que pueden ser negocios simulados, en fraude a la ley, fiduciarios o indirectos.⁶⁴

LOHMANN LUCA DE TENA⁶⁵ señala que mediante la figura jurídica de la simulación los sujetos tienen dos opciones: pueden pactar que el negocio realizado constituya una mera apariencia, que no los vincula y que, por lo mismo, carece de toda función (simulación absoluta); o que el negocio aparentemente realizado sirva para ocultar un empeño negocial distinto y efectivo de los sujetos, que tiene una función autónoma (simulación relativa). De seguido, menciona las características de la simulación, entre las que encontramos: 1. Existencia de un acuerdo simulatorio. 2. Dos manifestaciones de voluntad; la del acto simulado que es el negocio celebrado con el fin de usarse como apariencia y la del acto disimulado que es aquel al que las partes entendieron vincularse efectivamente. 3. Coordinación de ambos negocios entre si, ya que ante la ausencia de este requisito la simulación estaría desprovista de efectos jurídicos. MARTÍN QUERALT resalta un ejemplo para demostrar esto que he señalado.

⁶⁴ Cfr. J. BRAVO CUCCI, *¿Existe fraude a la ley tributaria en el Perú?*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 412.

⁶⁵ Cfr. G. LOHMANN LUCA DE TENA, *El Negocio Jurídico*, 2da Edición, Editorial Grijley, Lima. 1997. p. 366.

“Con el fin de eludir un impuesto que grava las compraventas (IVA) se constituye una sociedad, a la que uno de los socios aporta un inmueble y el otro una determinada cantidad de dinero. Acto seguido se disuelve la sociedad, adjudicándose el inmueble a quien había aportado una cantidad dineraria, mientras que al que aportó el inmueble se le adjudica el dinero. En realidad lo que se ha operado ha sido una compraventa, aunque formalmente se haya recurrido al expediente de constitución y posterior disolución de sociedades. El resultado es una minoración de las cargas fiscales, a costa de desvirtuar la norma de cobertura y defraudar la norma que realmente debería haberse aplicado. Existe una clara divergencia entre el fin perseguido por la norma defraudada – tutelar la constitución y disolución de sociedades – y el fin perseguido por las partes. Existe en suma un negocio en fraude a la ley. Como lo ha señalado Garrigues, nos encontramos ante la utilización de fórmulas jurídicas típicas para la consecución de fines atípicos.”⁶⁶

En el ejemplo mencionado podemos encontrar un acuerdo simulatorio (el de realizar el negocio), dos manifestaciones de voluntad, la primera la del negocio simulado, es decir la de conformar la sociedad, y la segunda la de realizar una compraventa y claro, coordinación entre ambos negocios para que se den los efectos jurídicos deseados que se derivan de la simulación. De esta manera se ha logrado evadir al hecho generador del tributo, que de acuerdo con el art. 16 del Código Tributario⁶⁷ consiste en el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. Así podemos observar también que se da un resultado contrario a una norma jurídica, la de la elusión del pago de los impuestos de la compraventa, amparada en una norma dictada con distinta finalidad, que es la de tutelar la constitución y disolución de sociedades como se señala en el párrafo antes citado. Es por esto que el ordenamiento tributario ecuatoriano en el art. 17 del Código Tributario manda que “Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados” esto en atención a la realidad económica

⁶⁶ J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, F. POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 6ª Edición. Editorial Aranzadi, Navarra, 2001, p. 107.

⁶⁷ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

del acto que se realizó. El principio de realidad económica para la determinación del hecho generador será tratado más adelante en este trabajo.

GIULIANI FONROUGE⁶⁸ en virtud de la observación del Ordenamiento Alemán §396, n° IV, y de la Ordenanza Alemana en su §42 que regula el abuso de formas jurídicas analiza que “la sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras jurídicas en manifiesta discordancia con las que normalmente se usaría en el caso, para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible.” Y en este sentido concuerda con la jurisprudencia Suiza quienes consideran que no corresponde sanción frente a estas actividades, más que el reestablecimiento de la realidad, prescindiendo de la cosa aparente. Pero esto último lo dejaré por el momento de lado ya que, este tipo de soluciones serán analizadas con detenimiento más adelante en mi trabajo cuando me refiera a las soluciones que se plantean para combatir este tipo de fraude tributario. Por ahora corresponde observar otros ejemplos típicos del abuso de la forma jurídica de la simulación. Por lo que a continuación me referiré al tan conocido “Treaty Shopping” o principio del beneficiario efectivo, como también se lo conoce en la doctrina. Este tipo de abuso de la forma jurídica consiste básicamente como señala VILLEGAS⁶⁹ en “el ingreso abusivo que un intruso realiza dentro de un convenio de doble imposición, al que es extraño”.

El “Treaty Shopping” se da cuando dos países, por ejemplo España e Inglaterra, resuelven solucionar sus problemas de doble imposición y celebran un tratado para ello, que otorga una serie de beneficios a los residentes de los estados signatarios del tratado. Una persona residente de un tercer estado ajeno al tratado, Ecuador por ejemplo, quiere realizar negocios con uno de los estados que celebraron el tratado y para con el cual, su país de residencia (Ecuador) no tiene convenio de doble imposición (CDI). Sin embargo Ecuador si tiene un CDI con España, por lo

⁶⁸ C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 9ª edición, t. II. Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 600.

⁶⁹ H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 646.

que, para que el fisco de Ecuador no grave la renta que salga del país, el ciudadano ecuatoriano constituye una sociedad “intermediaria o conductora”⁷⁰ en España y triangula la contratación o el negocio que quería hacer con Inglaterra, a través de la sociedad intermediaria o conductora constituida en España, de tal forma que en virtud del CDI que tiene Ecuador con España, existirá un porcentaje gradual de ahorro, correspondiente al impuesto a la renta, sobre el negocio realizado.

En este caso, nuevamente podemos encontrar un acuerdo simulatorio, aunque más que un acuerdo es una decisión de simular el negocio, también existen dos manifestaciones de voluntad, la primera la del negocio simulado, es decir la de conformar la sociedad en un tercer país para realizar negocios, y la segunda la de utilizar esta sociedad como una simple intermediaria o conductora, y claro coordinación entre ambos negocios para que se den los efectos jurídicos deseados que se derivan de la simulación. Aquí es aún más clara la ilicitud que en el caso anterior dado que, el resultado es contrario a la norma jurídica, ya que el tratado bilateral no tenía por qué aplicarse a un residente de un tercer país, dado que el beneficiario efectivo de aquella sociedad establecida en España es el ciudadano ecuatoriano. Sin embargo se utiliza el recubrimiento de la persona jurídica respecto de la separación que existe entre socios y la persona en sí, para ocultar que quien estableció la sociedad, y que quien se va a beneficiar de un tratado, tiene su residencia en un tercer país ajeno al CDI. Así, a través de esta maraña de gestiones se consigue la elusión del pago del impuesto a la renta, que le corresponde al Estado ecuatoriano, amparada la gestión en un tratado internacional bilateral para evitar la doble imposición tributaria, dictada con distinta finalidad de servir a los reales residentes de España e Inglaterra.

Otro clásico ejemplo de fraude a través del abuso de la forma y del que nuestra normativa ya se ha ocupado, es el de evitar los impuestos a la herencia, a través de la simulación de enajenación de los bienes que iban a ser gravados, a través

⁷⁰ F. A. VEGA BORREGO, *Las Medidas contra el Treaty Shopping*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 2003. p. 49.

de una donación o compraventa. Así el Art. 91 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador determina que se sustituya el literal d) del Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el siguiente:

“Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, para los efectos impositivos de los que trata esta norma, toda transferencia de dominio de bienes y derechos de ascendientes a descendientes o viceversa. Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso los impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.”⁷¹

De acuerdo con esta norma, cuando se simula una enajenación de un bien para evitar el impuesto a las herencias, la ley presume que, si la transferencia se da entre ascendiente y descendiente o viceversa, o incluso, si se simulan dos enajenaciones valiéndose de un tercero para triangular la propiedad, se está frente a una donación, y por lo tanto por ley, se encuadra dentro del tipo legal de la donación, susceptible por ende del impuesto a las herencias, legados y donaciones. De acuerdo a lo expresado podemos apreciar que existiría un acuerdo simulatorio, el de transferir la herencia a través de un negocio que evite los impuestos a la herencia, dos manifestaciones de voluntad contradictorias; la enajenación (hecho simulado) y la herencia (hecho real), coordinación entre ambos hechos para que se pretenda surtan efectos y habría una afectación al fisco derivada de esta maniobra si no se hubiera recientemente dictado esta norma legal que la preveé.

Otro ejemplo típico es el de las sociedades de base o pantalla, las cuales de acuerdo con VILLEGAS⁷² son sociedades establecidas en paraísos fiscales para eludir el impuesto sobre la renta del país en el que reside el receptor. Las sociedades formadas en aquellos países son reconocidas por el estado de residencia de la persona que se

⁷¹ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008.

⁷² H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003, p. 646.

beneficia mañosamente del vacío jurídico, y por ende logra que el beneficio escape de la soberanía fiscal de este último, por lo menos momentáneamente explica el autor, por lo que señala que en aquel punto no está terminada la gestión, ya que caso contrario solo se conseguiría un aplazamiento del pago de impuestos porque cuando se distribuyan los beneficios se deberá pagar el impuesto. En este sentido se adjuntan a esta práctica mecanismos para evitar el gravamen en la distribución del beneficio, como son: reinvertir los beneficios en un país distinto del de residencia del inversor, transformar el beneficio en un préstamo al inversor, rendimientos de trabajo, en ganancias del capital o utilizar algún sistema para exonerar los dividendos.

Estas sociedades pantalla también se utilizan de acuerdo con JAVIER ALFREDO PARRONDO cuando las empresas producen movimientos de bienes, capitales, tecnología y servicios internacionalmente, de tal forma que:

“cobra particular importancia los mecanismos de fijación de los precios internos asignados a dichos recursos, siendo muchas veces dichos valores (denominados "precios de transferencia") utilizados a fin de acumular los beneficios en aquellos países de menor nivel de tributación. Este accionar se concreta a través de la interposición de filiales en paraísos tributarios o en países intermediarios (con los cuales los primeros tengan firmados tratados de doble imposición), las cuales actuarán como compradoras o vendedoras de los restantes miembros del grupo. De esta manera, se procede a reducir en la mayor medida los precios de compra de la intermediaria, elevando al mismo tiempo sus precios de venta, de forma tal que se obtenga una mayor ganancia en el territorio de menor imposición. Al mismo tiempo, se aumenta el costo de la filial revendedora, y se reducen los ingresos de la proveedora”⁷³

En este último ejemplo encontramos la decisión de simular el negocio, al establecer una compañía en un paraíso fiscal, dos manifestaciones de voluntad, la primera la del negocio simulado, es decir la de vender a la sociedad en el paraíso fiscal bienes, capitales, tecnología o servicios, y la segunda la de utilizar esta sociedad como

⁷³ A. F. PARRONDO, *La administración tributaria frente a la planificación fiscal internacional en un contexto globalizado* Boletín AFIP N° 26, 01 de Septiembre de 1999, p. 1611, disponible en [http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000045_1999_09_01.xml?fn=document-frameset.htm&f=templates\\$3.0](http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000045_1999_09_01.xml?fn=document-frameset.htm&f=templates$3.0) consultado el 5 de Noviembre de 2008, p. 3

una simple intermediaria o conductora, coordinando entre ambos negocios para que se den los efectos jurídicos deseados que se derivan de la simulación. El resultado de esta simulación es contrario a la norma jurídica de acuerdo al art. 22 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, ya que, a través de esta maraña de gestiones se consigue la elusión del pago de impuestos al vender; bienes, capitales, tecnología o servicios, muy barato a la empresa ubicada en el paraíso fiscal, para que esta comercialice esos productos internacionalmente al precio real, pero sin tener que pagar impuestos. Sin embargo gracias este artículo de la ley antes mencionada se prevé el acto elusivo, y no se permite que se de la afectación al fisco.

“La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;
- b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,

c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.”⁷⁴

Ejemplos como los mencionados existen muchos, y nos entretienen debido a la creatividad elusiva que encierran dada la capacidad de inventiva de algunos abogados para imaginarse situaciones que nada tienen que ver con las intenciones de los legisladores al generar las normas.

Por último corresponde que me refiera al abuso de la forma jurídica que se da a través del abuso de la responsabilidad limitada. Este tema en específico será tratado en el Capítulo III de esta tesina, por lo que no corresponde que me alargue en el mismo. Además el tema de la Responsabilidad Limitada ya fue tratado anteriormente, por lo que solo diré que esta figura se presenta cuando la sociedad con responsabilidad limitada, en virtud del mal manejo de la misma, o algún acontecimiento similar, quiebra y no puede cumplir con las obligaciones que tenía para con sus acreedores, empleados, etc., quienes se ven afectados pecuniariamente dado que la sociedad solo responde hasta el capital suscrito.

⁷⁴ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008

CAPÍTULO II

LA POTESTAD DETERMINADORA DE LA HACIENDA

2.1. La potestad de determinar

Ahora entro al análisis concreto de mi tesis. Al revisar la potestad determinadora de la hacienda podré hacer apreciar la factibilidad de que el fisco a través del organismo que lo represente pueda realizar un levantamiento del velo societario para combatir el fraude tributario.

La potestad determinadora de la hacienda se deriva del poder tributario o potestad tributaria, y a su vez al poder tributario se lo observa como una manifestación del poder de imperio del Estado. Como ya había mencionado anteriormente, este poder es inherente al poder de gobernar y por ende inherente al Estado en virtud de la Teoría del Contrato Social de ROUSSEAU⁷⁵ que explica la

⁷⁵ J. J. ROUSSEAU, *El Contrato Social*, Segunda Edición, Editorial Espasa - Calpe S.A., Madrid, 1972, p. 27.

situación por la cual los individuos de una sociedad cedemos derechos y libertades a favor del ente concebido como Estado para poder vivir en paz dentro de una sociedad. Así el contrato social consiste en “encontrar una forma de asociación que defienda y proteja de toda fuerza común a la persona y a los bienes de cada asociado, y por virtud de la cual cada uno, uniéndose a todos, no obedezca sino a sí mismo y quede tan libre como antes” y en esta forma de asociación, el Estado, que es el Leviatán de acuerdo con lo propuesto por HOBBS, se encarga de obligar a todos los ciudadanos al respeto mutuo en virtud de que éstos le confieren, todo su poder y fortaleza para que puedan reducir sus voluntades a una sola. Es decir que se autoriza y transfiere a un hombre o una asamblea de hombres el derecho de gobernarse uno a uno mismo, para que este órgano, represente su personalidad de tal forma que:

“cada uno considere como propio y se reconozca a sí mismo como autor de cualquiera cosa que haga o promueva quien representa su persona, en aquellas cosas que conciernen a la paz y a la seguridad comunes; que, además sometan sus voluntades cada uno a la voluntad de aquel, y sus juicios a su juicio. Hecho esto, la multitud así unida en una persona se denomina Leviatán”⁷⁶

En virtud de lo expuesto, el poder tributario consiste en “el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial atribuida. Este poder comprende también el de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas.”⁷⁷

Este poder de acuerdo a lo señalado por GARCÍA VIZCAÍNO, y en concordancia con lo expuesto por KELSEN al respecto de la supremacía de la Constitución⁷⁸, de la división de poderes y partición del poder⁷⁹, tiene que ser un

⁷⁶ T. HOBBS, *Leviatán*, t. 1, Editorial Gernika S.A., México D.F., 1994, p. 177.

⁷⁷ C. GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y Jurídicas*, t. 1, 2ª. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999, p. 225.

⁷⁸ H. KELSEN, *Teoría General del Estado*, traducción directa del alemán por LUIS LEGAZ LACAMBRA, Editora Nacional, Mexico D.F, 1973, p. 306.

poder limitado. Los límites del *Leviatán* respecto de su poder tributario se hallan contenidos en la Constitución, a través de las garantías constitucionales de los contribuyentes. ARAOZ VILLEN⁸⁰ comenta que existen dos fuerzas que se contraponen en el derecho constitucional tributario, que son imprescindibles en la medida que la una limita a la otra y que de esta forma conducen a la justicia tributaria. Estas dos fuerzas son la potestad tributaria del Estado y los principios de imposición fiscal. De esta manera los principios de la imposición fiscal determinados en la Constitución, son los límites a la potestad tributaria, que en caso de ser transgredidos, neutralizan los efectos de la misma.

El Tribunal Constitucional del Perú se ha pronunciado conforme a lo señalado, estableciendo que la potestad tributaria constituye el poder que tiene el Estado para “imponer a los particulares el pago de los tributos, el cual no puede ser ejercido de manera discrecional o, dado el caso, de forma arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de límites que le son impuestos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal.”⁸¹

Como mencioné anteriormente, los principios de imposición fiscal, es decir los principios constitucionales o legales que delimitan el poder tributario son; el de legalidad y reserva de ley, en cuanto se refiere a límites formales, y el de igualdad, generalidad, irretroactividad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia, suficiencia recaudatoria, seguridad jurídica, control jurisdiccional, entre otros límites materiales que completan a los límites o garantías formales.⁸² Sin embargo, para este estudio no

⁷⁹ H. Kelsen, *Teoría General del Estado*, traducción directa del alemán por LUIS LEGAZ LACAMBRA, Editora Nacional, Mexico D.F, 1973, p. 335.

⁸⁰ Cfr. L. A. ARAOZ VILLEN⁸⁰, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 115.

⁸¹ Tribunal Constitucional del Perú, sentencia de 28 de speteimbre de 2004, expediente 033-2004-AI/TC, citada por L. A. ARAOZ VILLEN⁸⁰, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 122.

⁸² Cfr. H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003. p. 254.

será necesario que analice todos ellos, por lo que me referiré exclusivamente a los principios que se vinculan con los temas a tratar.

Respecto del Principio de Legalidad, FABIÁN CORRAL⁸³ en su artículo denominado *Los Principios*, lo califica como el precepto básico en el Estado de Derecho, según el cual en el Gobierno y en la administración pública solo se puede hacer aquello que está expresamente mandado por la Constitución o la ley, esto de acuerdo a lo que manda el art. 226 de la Constitución vigente, artículo 119 de la anterior constitución. El autor señala que en virtud de este principio, los gobernantes y los funcionarios tienen solamente ‘facultades’ derivadas de una norma legal que les atribuye o asigna tal poder. Es por esto, explica CORRAL que “el Presidente de la República o del Congreso, cuando adoptan una decisión o expiden una norma legal o reglamentaria, siempre aluden al fundamento en el cual se basan; en eso consisten los llamados ‘considerandos’ y la fundamentación de las leyes, por ejemplo.” Es correcto por esto decir que el principio de legalidad es el principio rector del derecho tributario. Es así que este principio en correspondencia con lo señalado por CORRAL, refleja lo establecido en el art. 1 de la Constitución⁸⁴ actual cuando señala que “La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad, y se ejerce a través de los órganos del poder público y de las formas de participación directa previstas en la Constitución.” ZOLEZZI MÖELLER contribuye a esta apreciación corroborando que “El poder tributario, el poder fiscal o potestad tributaria nace de la Constitución. El que ella reconoce es por tanto un poder tributario originario. Ella también lo distribuye entre distintos niveles de gobierno: Nacional (Estado), Regional, y Local o Municipal; y, disciplina el ejercicio de la potestad tributaria”.⁸⁵

⁸³ F. CORRAL, *Los Principios*, publicado por Diario el Comercio, el viernes, 02 de marzo de 2007, disponible en http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=611&Itemid=54 consultado el 11 de Noviembre de 2008.

⁸⁴ Constitución Política del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.

⁸⁵ A. ZOLEZZI MÖELLER, *El inciso 20 del art. 211 de la Constitución y la Tributación*, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 10, Lima, Junio 1986, p. 16, citado por L. A. ARAOZ VILLENA, op. cit., p. 119.

De esta manera podemos ver como el art. 301 de la Constitución disciplina a la potestad tributaria en la medida que establece que: “Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos...”. Condensando lo que establecían los artículos 147 y 257 de la anterior Constitución de 1998⁸⁶.

ARAOZ VILLENA comenta que este reconocimiento que hace la Constitución al derecho del Estado para crear, modificar, o suprimir unilateralmente tributos lo coloca a éste, en una situación de supremacía del Estado respecto de sus ciudadanos en general, en la cual éste puede dictar leyes que ordenen el pago de un tributo en determinadas circunstancias; pero, sin que los ciudadanos tengan la obligación de pagarlos, hasta que éstos realicen en el plano concreto los hechos que las leyes creadoras de los tributos hayan establecido. Así solo cuando los ciudadanos hayan realizado tales hechos, se produce la relación obligacional en la que intervienen el Estado como acreedor y el ciudadano como deudor, pero en la cual ambos están en el mismo nivel por tener dicha relación carácter jurídico.⁸⁷

El Estado tiene en virtud de la potestad tributaria entre sus atribuciones, no solo la de crear las normas jurídicas, sino también la de aplicar estas normas jurídicas tributarias. JOSÉ PEDRO MONTERO TRABEL⁸⁸ señala que el Estado actúa en el plano abstracto o ideal, dictando normas generales, antes de que ocurran los hechos materia de la regulación, mientras que en el plano concreto o real, actúa respecto de cada individuo y de cada situación, después de que han ocurrido los hechos normados. Es decir que en el plano ideal, el Estado “dicta las normas jurídicas que establecen cuáles son los hechos afectos al pago de tributos”, mientras que en el plano real, “el Estado,

⁸⁶ Constitución Política del Ecuador (**no vigente**), publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 1 del 11 de Agosto de 1998

⁸⁷ Cfr. L. A. ARAOZ VILLENA, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. pp. 120, 121

⁸⁸ Cfr. J. P. MONTERO TRABEL, *Sistemas Tributarios, Principios Generales del Derecho Tributario*, Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 9, diciembre 1984, Lima, p. 24, citado por L. A. ARAOZ VILLENA, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. pp. 126, 127

a través de sus respectivos órganos de administración y de ejecución, determina o constata, luego de ocurridos los hechos afectos a la tributación, quien es la persona que debe realizar el pago, así como cual es el importe de la deuda y finalmente, a su vencimiento, exige el pago de la misma.”

Así ambas formas de actuación del Estado se ven limitadas por el Principio de Legalidad, en consecuencia, ARAOZ VILLENA⁸⁹ comenta que existe un doble control en cuanto que la administración tributaria debe respetar la ley y por otro lado el legislador debe respetar la constitución. Así el segundo principio a mencionar que es el de Reserva de Ley se configura derivando de este primer Principio de Legalidad mencionado, al determinar que se requiere de normas que posean rango de leyes para poder afectar al patrimonio de los contribuyentes con tributos. Ordenado de distinta manera el principio implica que los tributos sólo pueden establecerse en virtud de una ley de acuerdo a lo establecido en el art. 132 numeral 3° de la Constitución. “Se requerirá de ley en los siguientes casos: Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.” Deviene entonces de esta apreciación, el aforismo “no hay tributo sin ley”. En este sentido el art. 4 de nuestro Código Tributario señala que “Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.”⁹⁰

Ambos principios mencionados constituyen una protección a la propiedad privada, la cual se ve directamente afectada por los tributos, ya que en virtud de ellos se sustrae algo del patrimonio de los particulares en favor del Estado.⁹¹ En este

⁸⁹ Cfr. A. ARAOZ VILLENA, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 127.

⁹⁰ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

⁹¹ Cfr. L. A. ARAOZ VILLENA, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 122.

sentido podemos apreciar que tanto el Principio de Reserva de Ley como el Principio de Legalidad en materia tributaria tiene su sustento en el respeto a la propiedad privada, derecho que se encuentra protegido por el art. 17 de la Declaración Universal de Derechos Humanos⁹², en la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, que establece que el derecho a la propiedad es inviolable, que debe ejercerse en armonía con el bien común, función social y dentro de los límites de la ley, de acuerdo a los artículos 66, numeral 26 y 321 de nuestra Constitución⁹³.

De acuerdo a lo señalado ARAOZ VILLENA asiente sobre que: “El deber de tributar es indudable, pero debe ser ejercido sin afectar el derecho de propiedad y los otros derechos fundamentales de los ciudadanos más allá de lo que resulte racional y económicamente justo y de lo que los que los propios ciudadanos decidan y establezcan en sus textos constitucionales.”⁹⁴

TALLEDO MAZÚ⁹⁵, se cuestiona respecto del poder tributario y más concretamente, de la potestad determinadora de la administración, sobre si ¿no se viola el Principio de Legalidad cuando en virtud de la calificación económica se somete un negocio jurídico a la consecuencia jurídica para ese otro en el que queda recharacterizado? Es decir frente a la situación en la cual la administración en virtud de su potestad determinadora ha calificado un negocio jurídico de una específica manera con el objetivo de que se le aplique un tributo determinado. Sobre este asunto

⁹² Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948, disponible en <http://www.unhcr.ch/udhr/lang/spn.htm> consultado el 12 de noviembre de 2008.

⁹³ Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:.... 26. El derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas. Art. 321.-El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad en sus formas pública, privada, comunitaria, estatal, asociativa, cooperativa, mixta, y que deberá cumplir su función social y ambiental.

⁹⁴ L. A. ARAOZ VILLENA, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 121.

⁹⁵ C. TALLEDO MAZÚ, *La Norma VII del Código Tributario y la Calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. pp. 408, 409.

GIULIANI FONROUGE⁹⁶ comenta que la competencia tributaria, entendida como el poder tributario, aplicado en el plano real, puede transferirse, por lo que la Administración puede tener el derecho a hacer efectiva una prestación tal como se señala en el cuestionamiento. Respondida así esta primera premisa, TALLEDO MAZÚ, quien planteó el cuestionamiento se responde a sí mismo comentando que cuando se verifica que un negocio jurídico ya celebrado pierde su esencia al sobrevenir uno posterior y que el resultado final del primero viene a ser sustancia de la operación del segundo, el negocio intermedio queda reducido a una mera formalidad cumplida para acceder a un resultado final, por lo que la operación no llega a cumplir con la función económico social que le asigna el ordenamiento jurídico faltando así al supuesto lógico que se encuentra en el señalamiento de ese negocio como hecho imponible y hace inaplicable a la norma que lo contempla como tal. De otro lado, agrega el autor, “si el resultado alcanzado indirectamente es el sustrato de un distinto negocio, previsto como hecho imponible por otra norma, corresponderá aplicar ésta, aun cuando el sustrato haya sido alcanzado sin dar al negocio la forma jurídica que le corresponde”⁹⁷, por lo que respondiendo a su pregunta, no se estaría violando el Principio de Legalidad al realizar la recaracterización mencionada, en virtud de que el negocio es contemplado por la norma como hecho imponible en razón de su esencia y no de su mera forma, por lo que si el negocio ha sido privado de ella, la forma que le correspondía en virtud de su esencia, mediante el procedimiento indirecto, no por ello debe dejarse de aplicar la norma que lo contempla como tal hecho imponible, ya que existe identidad en cuanto al resultado alcanzado, el cual es el de la operación prevista como hecho imponible. En virtud de lo señalado por el autor cabe nuevamente responder a su inquietud de forma negativa, ya que es apropiado que se le aplique la consecuencia jurídica establecida en la norma referente al sustrato del

⁹⁶ C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, t. 1, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 272.

⁹⁷ Cfr. C. TALLEDO MAZÚ, *La Norma VII del Código Tributario y la Calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima, 2006. pp. 408, 409.

negocio y por ende a su realidad económica.⁹⁸ De esta manera vemos justificado lo establecido en el art. 17 del Código Tributario Ecuatoriano⁹⁹ cuando manda que se atienda a la realidad económica y a la verdadera esencia y naturaleza de los actos que constituyan hechos generadores de tributos.

En la realidad tributaria peruana, de acuerdo a lo expuesto por TALLEDO MAZÚ¹⁰⁰, su normativa ordena a la SUNAT, *Superintendencia Nacional de Administración Tributaria*, que es la entidad recaudadora de impuestos del Perú, como vendría a ser el SRI en el Ecuador, que para establecer si un supuesto de hecho imponible ha sido realizado o no, ésta debe atender exclusivamente a la sustancia económica del hecho realizado. En este sentido cuando el supuesto de hecho descrito en la norma sea un acto o negocio jurídico que involucre un intercambio económico, “deberá considerarse como manifestación de realización de ese supuesto el establecimiento de la relación económica y no la simple celebración o ejecución del acto o negocio jurídico.” GIULIANI FONROUGE, comenta sobre la situación descrita aseverando que:

“Generalmente, la legislación tributaria procura crear defensas contra los procedimientos elusivos, mediante la institución de sistemas de presunciones legales, tales como las de integración del acervo imponible o de simulación de deudas en el impuesto hereditario, o bien atribuyendo a la administración fiscal el derecho de prescindir de las “formas y estructuras jurídicas inadecuadas”, tomando en cuenta las más adecuadas a la “intensión real” o las que efectivamente subyacen en aquellas.”¹⁰¹

⁹⁸ *Ibíd.*

⁹⁹ Art. 17.- 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.

¹⁰⁰ C. TALLEDO MAZÚ, *La Norma VII del Código Tributario y la Calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 399.

¹⁰¹ C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, t. 2, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 601.

Sin embargo, a este Principio de Realidad Económica que ha salido a la luz en estos últimos párrafos lo analizaré más detalladamente en este mismo capítulo.

En esta parte del trabajo en la que me he referido a la potestad tributaria en el plano real, o como la llama GIULIANI FONROUGE, “competencia tributaria”, se aprecia que la Administración Tributaria en ejercicio de esta competencia tributaria realiza determinaciones, que *prima facie*, parecerían competer exclusivamente al órgano jurisdiccional, sin embargo, la potestad determinadora de la Administración Tributaria, es plenamente aplicable. Así la Corte Suprema de Argentina ha señalado que “el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos es uno de los aspectos que en mayor grado atribuyen nueva fisonomía al principio de la división de los poderes” Y admite que éste constituye una típica modalidad que responde en forma pragmática, al apremioso reclamo de los hechos que componen la realidad de este tiempo, de tal forma que los nuevos procedimientos y jurisdicciones especiales de índole administrativa, permiten que la tutela de los intereses públicos sea más efectiva y expedita, en virtud de la creciente complejidad de las funciones de la administración.”¹⁰²

2.2. Principio de realidad económica

Corresponde ahora que me refiera al Principio de Realidad Económica el cual ha sido ya mencionado directa e indirectamente en este capítulo.

El Principio de Realidad Económica tiene su fundamento en el criterio de que cuando el legislador efectúa una valoración política para distribuir la carga tributaria en virtud de la capacidad contributiva, la efectúa teniendo en cuenta la realidad económica. VILLEGAS sostiene que “solo se logrará descubrir el verdadero “sentido y alcance de la ley” recurriendo a esa misma realidad económica.” Y explica que los tributos se fundan en la capacidad contributiva de los administrados, la cual se

¹⁰² FERNANDEZ ARIAS C. POGGIO, Corte Suprema de Justicia de la Nación (Argentina), 19/09/1960, disponible en C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, t. 2, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 647.

entiende como la apreciación político-social de la riqueza del contribuyente. Esta apreciación efectuada por el legislador evalúa la forma en que la riqueza se exterioriza, por lo que las leyes tributarias, de acuerdo con el autor, deben tener en cuenta esos elementos demostrativos de mayor o menor riqueza, que son económicos.¹⁰³ Es así que VILLEGAS comenta que la capacidad contributiva es el tronco de donde parten las garantías sustanciales, y entre ellas la de igualdad la cual supone que no se hagan arbitrarios distingos sino los que estuvieran fundados en la capacidad contributiva.¹⁰⁴ En virtud del Principio de Igualdad, que se refiere a una igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias, si la realidad económica ubica a una situación en el mismo escenario que encuadra el presupuesto de hecho de otra situación, entonces debe pagar el mismo tributo.

TALLEDO MAZÚ comenta al respecto que cuando una norma tributaria hace referencia a un acto o negocio jurídico, en virtud de un criterio económico respecto de su contenido para configurar el supuesto de hecho, lo considera como tal en tanto sea celebrado y ejecutado de acuerdo a la función que el ordenamiento jurídico le asigna. Como ya había señalado, en el Perú existe una norma en su Código Tributario, la norma VIII, la cual obliga a la SUNAT (*Superintendencia Nacional de Administración Tributaria*) a examinar la operación que se realice por el administrado en función de su sustrato económico o realidad económica, como indicador de su efectiva realización y verdadera identidad jurídica para que se la pueda cotejar con el supuesto de hecho de la norma y proceda la determinación de la realización de ésta. En este sentido se abren dos posibilidades para el análisis económico de una operación determinada; en el primer escenario, si hay concordancia entre el resultado económico alcanzado con la celebración del negocio jurídico formalizado y el que le corresponde según la función que el ordenamiento jurídico señala, se debe considerar realizado el supuesto de hecho y se debe asignar a la operación la consecuencia jurídica que la norma tributaria contempla. En el segundo escenario, si se llegara a constatar que hay

¹⁰³ Cfr. H. B. VILLEGAS, *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2003, p. 247.

¹⁰⁴ *Ibidem*, pp. 267-269.

divergencia entre la forma jurídica de la operación y su trasfondo económico, en virtud de lo mandado por la norma VIII antes mencionada, se debe aplicar a la operación, la disposición cuyo supuesto de hecho tenga como sustrato económico el que deja entrever la operación celebrada y no la que pudiera resultar aplicable si solo se considerara su forma jurídica.¹⁰⁵

De acuerdo a lo señalado podemos ver que la norma VIII del Código Tributario Peruano, atribuye a la Administración la facultad de levantar el velo, o dejar de lado la formalidad jurídica de la operación económica realizada por el contribuyente-administrado, cuando ésta resulta manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados. En este sentido comenta TALLEDO MAZÚ, la administración no necesita acudir a la vía judicial, para que se descubra el fraude del negocio jurídico realizado tal como ha sido celebrado y ejecutado ya que puede efectuar por sí misma la recaracterización de la operación, como condición previa para determinar sus efectos tributarios en función de su contenido económico y así conseguir la correcta aplicación de las normas tributarias vinculadas al surgimiento de la obligación, a la determinación de su base de cálculo e, inclusive, al goce de beneficios tributarios.¹⁰⁶

Procesalmente, de acuerdo a lo señalado en los párrafos anteriores, es posible que en el Perú la administración tributaria pueda realizar levantamientos del velo societario para combatir el fraude tributario. Pero en este momento creo que cabe cuestionarnos por qué es posible que la Administración realice tal cosa. Si bien formalmente existe la autorización para realizarlo, existen otros límites a esta potestad tributaria que como se mencionó anteriormente, en caso de ser transgredidos,

¹⁰⁵ Cfr. C. TALLEDO MAZÚ, *La Norma VII del Código Tributario y la Calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. pp. 400, 401

¹⁰⁶ Cfr. C. TALLEDO MAZÚ, *La Norma VII del Código Tributario y la Calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. pp. 400, 401

neutralizan los efectos de la misma. En este sentido, los límites materiales a la potestad tributaria son importantes, dado que impiden que esta determinación que realiza la administración legítimamente se vuelva arbitraria y vulnere a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Es por esto que debo ir señalando cómo se configura en conjunto esta facultad que tiene la administración tributaria, no solo en Perú, sino también en Argentina y muchos otros países, para no afectar a los derechos de sus administrados.

Así lo que primero se me viene a la mente cuando pienso en una situación en la cual la Administración realiza una determinación tributaria en mi perjuicio, es la indignación en el sentido que me considero y me consideraré inocente hasta que se pruebe lo contrario. Es decir el primer pensamiento en ese momento es la prueba.

MARTÍN QUERALT se manifestaría de acuerdo con lo que he señalado ya que para “declarar fraudulento determinado hecho imponible no es suficiente la mera discrepancia de la Administración,... es necesario un expediente especial en el que se aporte la prueba correspondiente con audiencia del interesado”.¹⁰⁷

TAVEIRA TÓRRES responde a la indignación señalando que para el fisco, una prueba de la simulación se consigue al “determinar la existencia de un acuerdo simulado, indicando el negocio jurídico alegado como una mera apariencia que disimula una relación jurídica de naturaleza diversa de la que correspondería al negocio.”¹⁰⁸ En este sentido, el fisco podría probar la simulación en virtud de la correspondencia entre “lo declarado y lo deseado”, es decir se conseguiría la prueba deseada a través de la existencia de una situación, que es divergente de la realidad del acto, de la declaración y del negocio o del sujeto pasivo disimulado. En pocas palabras lo que haría el fisco para tratar de alcanzar la verdad, sería reconstruir el evento, para así poderlo calificar jurídicamente. De acuerdo con lo expresado bastaría una demostración de la intensión de las partes, de la cooperación pasiva del otro o de

¹⁰⁷ J. MARTÍN QUERALT, C. LOZANO SERRANO, F. POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 6ª Edición. Editorial Aranzadi, Navarra, 2001, pp. 109, 110.

¹⁰⁸ H. TAVEIRA TÓRRES, *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 519.

la aprobación o complicidad, para que el acuerdo simulado pudiese ser probado como un verdadero contrato dirigido para actuar en apariencia.¹⁰⁹

Volviendo a la realidad, es posible que pequeñas empresas o sujetos particulares normales y comunes dejen rastro cuando defrauden al fisco ya que por el nivel de dinero que se pretenderá ahorrar a través de estas elusiones se puede suponer que el nivel de sofisticación de las defraudaciones no será muy alto. Sin embargo, cuando estamos hablando de las grandes elusiones, aquellas suficientemente importantes para afectar al ente recaudador por el monto del dinero que se elude pagar, seguro que el nivel de sofisticación de estas elusiones será muy alto, por lo que será difícil que el fisco encuentre pruebas documentales, testimoniales, etc., que evidencien el acuerdo para eludir. Sin embargo TAVEIRA TÓRRES señala que la Administración habrá de valerse de los indicios dejados, de las marcas, de la enunciación, y de cualquier otro indicio que se revele en la construcción de los hechos simulados. El autor mencionado admite que “De ahí la importancia de su libertad en la búsqueda de los medios de prueba y la justificación para que las limitaciones de derecho privado, en cuanto a los registros fiscales, no se les sean aplicables.”¹¹⁰

Entendemos que el hecho jurídico puede ser probado mediante: confesión, testimonio, pericia, sin embargo, en vista de la necesidad de pruebas que la Administración debe producir, para poder aplicar el derecho, surge el recurso de la presunción en materia tributaria que favorece la simplificación de procedimientos y a la velocidad de la decisión. TAVEIRA TÓRRES sostiene que “el terreno de las simulaciones es uno de los que más dificultades presentan para la fiscalización. De ahí la importancia de que los actos de fiscalización estén garantizados por instrumentos ágiles y de fácil aplicación.”¹¹¹

¹⁰⁹ H. TAVEIRA TÓRRES, *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 522.

¹¹⁰ *Ibíd.*, p. 525.

¹¹¹ *Ibíd.*, p. 527.

El uso de presunciones como técnica probatoria, en materia tributaria, tiene su justificación en la siguiente constatación:

“Los hechos que originan obligaciones tributarias y que deben ser objeto de prueba difícilmente son de conocimiento directo de la Administración; las personas que participaron efectivamente del acto tienen mejores condiciones para la producción de prueba; los deberes instrumentales o formales son mecanismos óptimos para vincular a los contribuyentes con el cumplimiento de las exigencias tributarias, mediante declaraciones, etc.”¹¹²

DIEGO MARÍN-BARNUEBO FABO define a las presunciones como “el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que vincula ambos hechos o al mandato contenido en una norma.”¹¹³

Las presunciones se clasifican en: presunciones simples o *hominis*, presunciones legales y presunciones de derecho. Presunciones simples son aquellas que se establecen a través de indicios. Se ponen en uso cuando es imposible probar directamente los hechos, y la autoridad administrativa o judicial en virtud de esos indicios determinan consecuencias jurídicas. Estas son típicas situaciones en las que se trata de llegar a la realidad económica de una operación, ya que traslada la carga de la prueba. Las presunciones legales o *iuris tantum* son aquellas prescritas en la ley que establecen la suficiencia probatoria de ciertas situaciones, en virtud de determinados hechos conocidos. Estas presunciones admiten prueba en contrario a la parte sobre quien recae sus efectos, es decir que de igual manera que las presunciones simples, trasladan la carga de la prueba. Por último encontramos las presunciones de derecho

¹¹² H. TAVEIRA TÓRRES, *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 528.

¹¹³ D. MARIN- BARNUEVO FABO, *Presunciones y Técnicas Presuntivas en el Derecho Tributario*, McGraw-Hill, Madrid, 1996, p.71 citado por H. TAVEIRA TÓRRES, *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 530.

o *juris et de jure*, las cuales no admiten prueba en contrario *relevatio ab onere probandi*, y que más que presunciones son ficciones de la ley, al tomárselas como absolutamente ciertas.¹¹⁴

De acuerdo a lo visto, es claro que se requiere de las presunciones, las cuales, como calificaciones, son puestas a disposición de la Administración Tributaria para que ésta pueda identificar actos, hechos o negocios jurídicos, sin previa demostración de la ocurrencia del hecho y de sus efectos jurídicos, para los fines de constitución de obligaciones tributarias. Múltiples ordenamientos jurídicos admiten la presunción como prueba, en el control por parte de la Administración Tributaria del fraude. Por ejemplo el Código Civil Peruano en su art. 212 establece que el hecho jurídico puede ser probado mediante la presunción, o el art. 230 del Código Civil brasileño que prescribe que “las presunciones salvo las legales, no se admiten en los casos en que la ley excluye la prueba testimonial”. TAVEIRA TÓRRES llega a señalar que la aplicación de las presunciones es recomendada por la mayoría de los tratadistas en la materia.¹¹⁵

Por la inclusión de la presunción simple en los ordenamientos jurídicos como medio de prueba, la administración pasa a disponer de medios para calificar actos o negocios sin tener necesidad de probar la efectividad de éstos, cuando tiene elementos que permitan relacionar un hecho conocido, con aquel presumido, por un nexo lógico que vincula a ambos. Pero básicamente lo importante de la aceptación de la presunción como prueba, es que ésta aleja a la actividad probatoria de la Administración, que tendrá como consecuencia permitir un mayor control sobre la elusión fiscal, lo que será indirectamente alcanzado.¹¹⁶

Los indicios en los que se fundamentan las presunciones son afirmaciones-base de las cuales se extrae mediante las presunciones, afirmaciones-consecuencia. Así TAVEIRA TÓRRES señala que “Son elementos que no alcanzan la forma de una presunción, por ausencia de un hecho consistente que le sirva de afirmación. El

¹¹⁴ Cfr. H. TAVEIRA TÓRRES, *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 528.

¹¹⁵ Cfr. H. TAVEIRA TÓRRES, op. cit., p. 528.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 532.

indicio indica el hecho notorio o la fuente que representa la premisa de la inferencia presuntiva.”¹¹⁷

En conjunto podemos apreciar que para probar el acto simulado, objeto de la determinación de la Administración “es fundamental ampararse en presunciones, cuya importancia en el combate a las formas de la simulación es de sobremanera relevante. Es por eso que la presunción goza de tanto prestigio como medio de prueba para los casos de simulación.”¹¹⁸

Ahora, asumiendo que la Administración pueda proceder a determinar un negocio realizado en simulación, ya que tiene la legitimación, y puede en virtud de las presunciones constituir prueba para aplicar el tributo que ellos supongan que corresponde, los derechos de los administrados seguirían viéndose comprometidos en virtud de que tendrían que pagar esta corrección que realiza la Administración sobre las operaciones que se han realizado, sin tener derecho a defenderse inmediatamente, porque si bien uno podrá acudir a la función judicial para combatir una injusticia, la justicia que devenga de ésta, sería tardía, ya que en muchas legislaciones el sistema tributario se maneja en virtud del principio del *solve et repete*. Este principio del que las administraciones tributarias suelen abusar de acuerdo a lo expresado por GIULIANI FONROUGE¹¹⁹, “implica una exigencia del pago previo de la obligación como condición para la revisión amplia de la determinación administrativa.” En este sentido la inoponibilidad de la fiscalización que realiza la administración le permitiría a ésta que proceda a la cobranza de los tributos omitidos, a partir del acto de determinación directa o rectificatoria del procedimiento anterior, sin considerar el modo como se presentan las fiscalizaciones. En este sentido las acciones de determinación correspondientes aplicadas por la fiscalización, cuando el hecho fuera calificado como

¹¹⁷ H. TAVEIRA TÓRRES, *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. pp. 532, 533.

¹¹⁸ *Ibidem*, pp. 534, 535.

¹¹⁹ C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 675.

una especie de fraude o de simulación, según los criterios que adopte¹²⁰, serían contrarias a los principios constitucionales de no confiscatoriedad y seguridad jurídica que, limitan a la potestad tributaria, ya que el derecho a la defensa, se vería comprometido.

Es por esto que las legislaciones que han adoptado la posibilidad de que la Administración realice levantamientos del velo societario, a través de su potestad determinadora, admiten que el recurso que tienen los contribuyentes respecto de aquellas, implique una suspensión del efecto del *solve et repete*, así por ejemplo, en “España donde rige el principio del *solve et repete* en el recurso jurisdiccional. Debe tenerse en cuenta sin embargo, que el contribuyente dispone de acciones administrativas que le permiten discutir la determinación y tiene a su alcance medios suspensivos de la ejecución sin recurrir al pago.”¹²¹

En virtud de lo mencionado uno podría pensar que si la Administración en virtud de su potestad tributaria, realiza una determinación basándose en pruebas autorizadas por la ley, permite o faculta al contribuyente para probar que lo que se afirmó en la determinación administrativa era erróneo, y suspende los efectos de esta determinación hasta que se compruebe o refute la misma, se están garantizando los derechos constitucionales de los contribuyentes con aquel procedimiento y se está cumpliendo con la misión de combatir el fraude tributario. Sin embargo, para que realmente suceda esto es necesario que todo este procedimiento se realice ágilmente y que haya imparcialidad en la decisión cuando uno discuta la determinación de la administración, ya que siendo la Administración juez y parte en un proceso, su imparcialidad y objetividad en la resolución de tal conflicto se verá comprometida.

En este sentido algunos Estados han provisto a sus administraciones tributarias de un Tribunal Fiscal, que tiene carácter administrativo, es decir no

¹²⁰ H. TAVEIRA TÓRRES, *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 519.

¹²¹ C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 682.

pertenece a la función judicial, y a su vez tiene independencia respecto del ente recaudador del Estado. Por ejemplo en México de acuerdo a lo señalado por GIULIANI FONROUGE el tribunal fiscal tiene las siguientes características:

“1. Es un organismo enmarcado en el Poder Ejecutivo, pero independiente de la Administración activa; 2. Tiene plena autonomía orgánica y actúa por delegación de facultades; 3. Se pone en marcha mediante una acción o demanda, no por recurso; 4. Es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción, por lo que la sentencia solo puede reconocer el acto o declararlo nulo”¹²²

De acuerdo con lo señalado el administrado contaría con un tribunal especializado en materia del derecho tributario, independiente de la función judicial e independiente del ente recaudador de tributos, es decir dotado de plena autonomía, más en concordancia con lo que señala VALDÉS COSTA, “La Administración nunca puede tener las facultades de decidir definitivamente sus relaciones jurídicas con los contribuyentes”¹²³. En este sentido es importante que exista un tribunal de apelación en la vía judicial para la decisión del Tribunal Fiscal, de tal forma que la última palabra no la tome un ente administrativo. Sin embargo muchas legislaciones dan carácter definitivo a la resolución emitida por el tribunal fiscal, pero considero apropiado que haya una instancia superior de excepción ante la cual acudir frente a las decisiones del tribunal fiscal antes mencionado.

2. 3. La potestad de determinar en el Ecuador

Es importante analizar si todo a lo que me he referido a lo largo del capítulo segundo es posible en Ecuador. Es decir, si el Estado ecuatoriano a través de su ente recaudador tributario, puede realizar determinaciones con el objetivo de combatir el

¹²² C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 649.

¹²³ R. VALDÉS COSTA, *Instituciones de Derecho Tributario*, Depalma, Montevideo, 1982, p. 13, citado por C. M. GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero*, 9ª edición, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004, p. 647.

fraude tributario y la simulación, ya que esta lucha es un deber impostergable de la Administración que necesita llevarse con éxito, por todas las consecuencias negativas y perjuicios que derivan, tanto para el fisco cuanto para la sociedad, la economía y en general para cualquier sistema jurídico, de este tipo de manifestaciones de conducta que provienen de los administrados.

En el Ecuador el Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por la ley. La gestión de esta entidad se encuentra limitada y determinada en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, por el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables, y en virtud de la pirámide jerárquica, por la Constitución.

La ley de creación del SRI¹²⁴ determina en el art. 1 que la autonomía de la entidad corresponde a los órdenes administrativo, financiero y operativo. Y el art. 2 establece sus facultades, atribuciones y obligaciones. Entre las que nos conciernen se encuentran: 1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República; 2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad; 4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley; 6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley; 9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley. Es importante mencionar que entre los “considerandos” de la ley de creación de la entidad del SRI, se señala que es indispensable reducir la evasión e incrementar los niveles de moralidad tributaria en el país.

¹²⁴ Ley No. 41 de creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial 206 del 2 de Diciembre de 1997.

Asimismo encontramos que el art. 67 del Código Tributario¹²⁵ referente a las facultades del SRI, fija el ejercicio de las facultades de aplicación de la ley; la de determinación de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos. Y a continuación en el art. 68 explica que la determinación de la obligación tributaria, “es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.” Así podemos observar como las leyes que regulan a la entidad recaudadora del Estado Ecuatoriano, el SRI, le proveen de poder tributario, para que pueda realizar determinaciones y por ende aplicar el principio de realidad económica para realizar tales determinaciones y así combatir el fraude tributario.

El mismo art. 68 antes mencionado señala que el ejercicio de la facultad de determinación comprende: “la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables y la adopción de las medidas legales que se estimen convenientes para esa determinación.” De acuerdo con esta facultad de la que está provista la Administración Tributaria, ésta puede en concordancia con el art. 17 del Código Tributario¹²⁶, calificar a un acto en virtud del principio de realidad económica.

“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

¹²⁵ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

¹²⁶ *Ibíd.*

los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

En este momento surge la inquietud acerca de la prueba, es decir, ¿será posible que la Administración Tributaria Ecuatoriana, pueda valerse de aquellas presunciones simples a las que ya me referí anteriormente, para probar la existencia de un acto simulado o realizado en fraude a la ley? Como ya mencioné, valerse de estas pruebas es básico para poder realizar la recaracterización de una operación, ya que permiten que continúe el proceso de determinación, aun cuando no existen pruebas ya que, trasladan la carga de la prueba al contribuyente, sujeto de la determinación. En este sentido el art. 90 del Código Tributario establece que el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir el Estado, establecerá la obligación tributaria en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. Lo señalado corresponde con lo prescrito en el art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno¹²⁷ que además señala que estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario mediante los procedimientos legalmente establecidos.

El art. 92 del Código Tributario prescribe que la determinación presuntiva tendrá lugar cuando, no es posible que se realice la determinación directa, por la falta de declaración del administrado, o porque los documentos que respaldan su declaración no son aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. Y en correspondencia con el art. 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno se estipula que en tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular.

¹²⁷ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

En virtud de lo que he señalado, la respuesta a la inquietud planteada es que el SRI sí puede valerse de presunciones simples para probar la existencia de un acto simulado o realizado en fraude a la ley.

Ahora corresponde comprobar si el principio del *solve et repete*, se aplica en Ecuador en materia tributaria. Como conocemos, de acuerdo al Código de Procedimiento Civil Ecuatoriano¹²⁸, y específicamente de los artículos 968, 971 y 972 se establece la necesidad de consignar la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costas, para poder presentar excepciones ante un juez competente, contra un procedimiento coactivo de cobro. Acertadamente la legislación tributaria se ha apartado de estas normas del Código de Procedimiento Civil y no requiere del pago previo de la respectiva obligación para formular reclamaciones, recursos administrativos o para acudir al proceso contencioso. Pero incluso, aunque se exigiera tributariamente este pago, creo que en virtud de lo señalado por la nueva Constitución, en su disposición derogatoria, el *solve et repete* en cualquier área del derecho se vería derogado, por atentar contra el art. 76 numeral 7 del marco jurídico del Ecuador¹²⁹, que determina que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento y garantiza el derecho a ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. Asimismo el Código Tributario¹³⁰ señala en su art. 149 que “mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito” lo que implica *contrario sensu* que tampoco órdenes de cobro. El art. 151 confirma lo antedicho al señalar respecto del cobro de créditos que “el reclamo suspenderá, hasta su resolución, la iniciación de la coactiva.” Asimismo lo manda el art. 212 “Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes: 6º.- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un

¹²⁸ Codificación del Código de Procedimiento Civil publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 58 del 12 de julio de 2005.

¹²⁹ Constitución Política del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.

¹³⁰ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión; 8°.- Haberse presentado para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal demanda contencioso tributaria por impugnación de resolución administrativa, antecedente del título o títulos que se ejecutan; de igual forma el art. 214 corrobora lo antedicho al señalar que la presentación de excepciones suspende el procedimiento de ejecución. Sin embargo de lo expresado, el Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador¹³¹ determina que a continuación del Art. 233 del Código Tributario, se debe agregar que:

“Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada.”¹³²

El mismo artículo en el último párrafo señala que el tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de la caución, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, “si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.” Además, manda que los montos de la caución sean entregados a la Administración Tributaria para que ésta, en caso de que tenga éxito la demanda totalmente genere a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo; en caso de que sea aceptada la demanda parcialmente el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; y si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la

¹³¹ Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicado en el R.O. 223 del 30 de Noviembre de 2007.

¹³² *Ibidem*.

administración tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

En este sentido el artículo de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador al que me referí, si bien es claro al referirse terminologicamente a la institución que incluye al Código Tributario como caución, en contexto implica otra cosa, ya que la caución de acuerdo al diccionario jurídico de CABANELLAS¹³³ se entiende como una garantía, y como se pudo apreciar del artículo al que me referí anteriormente, la caución se la toma como un pago parcial, bajo cualquiera de los supuestos que se mencionan en el artículo, lo cual desfasa el término de caución empleado en la ley para la institución señalada.

En virtud de lo comentado, podemos ver que el *solve et repete* sí se aplica en el Ecuador en el área tributaria, si bien se lo ha tratado de enmascarar tras la figura de la caución, un estricto análisis de la misma, nos lleva a concluir que no se la maneja como tal, sino como un pago previo de la obligación determinada para poder proceder a cuestionar la misma, ya sea en la vía administrativa o judicial. De acuerdo con esto, podemos apreciar que el contribuyente se verá vulnerado en sus derechos al tener que pagar para poder reclamar respecto de alguna determinación del SRI que le haya perjudicado. Si bien el contribuyente no tendrá que cancelar la totalidad del monto que señale la determinación, no tiene esto relevancia en cuanto sigue constituyéndose como una limitación insulsa, que no hace más que perjudicar a los que menos tienen, ya que en caso de que el contribuyente no disponga del 10%, no podrá ejercer su derecho a la legítima defensa.

En este momento debo tratar un tema muy importante dado que de acuerdo con el art. 140 del Código Tributario, las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa: de revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al

¹³³ Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*, décimo quinta edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2001.

órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código; y, de apelación en el procedimiento de ejecución.

En este sentido quien tratará los recursos de revisión de los contribuyentes será el Director General del Servicio de Rentas Internas de acuerdo al art. 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que establece las funciones del Director General. Él tendrá las siguientes funciones, atribuciones y deberes: 4°.- Absolver las consultas que se presenten de conformidad con el Código Tributario y publicar un resumen de su absolución en el Registro Oficial.; 5°.- Resolver los recursos de revisión que se interpongan respecto de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria, conforme a lo previsto en el Código Tributario. Ambas facultades son indelegables.

Así nos encontramos con otro problema que enfrenta el ordenamiento jurídico ecuatoriano, respecto a la posibilidad de que su administración tributaria pueda realizar levantamientos del velo societario en virtud de la aplicación del principio de realidad económica a las operaciones que realicen los contribuyentes. Este problema surge de la vulneración que tendría el derecho a la legítima defensa, derecho consagrado por la Constitución¹³⁴ en el art. 7 que en el literal k establece como garantía de este derecho el ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Al ser el Director General del Servicio de Rentas Internas, juez y parte de un conflicto respecto de una determinación tributaria, su imparcialidad se ve objetivamente comprometida. PATIÑO LEDESMA señala al respecto que “la ausencia de autonomía al estar el órgano de resolución conformado por funcionarios administrativos de la misma administración que emite el acto que se impugna destruye la garantía de la imparcialidad”.¹³⁵

Es claro que el contribuyente puede acudir al Tribunal Distrital de lo Fiscal, ya que el art. 148 del Código Tributario establece que “las resoluciones que se dicten en

¹³⁴ Constitución Política del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.

¹³⁵ R. PATIÑO LEDESMA, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, v. II, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Quito, 2005, p. 26.

recursos de revisión, gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin que haya lugar a ningún otro recurso en vía administrativa, pero sí a la acción contencioso-tributaria.” En este sentido el haber recurrido a la vía administrativa no agota las posibilidades que tiene el contribuyente de apelar su caso en una instancia judicial superior. En concordancia con esto señalado PATIÑO LEDESMA señala que la jurisdicción administrativa, “al ser dependiente, no puede ser definitiva, sino que esta sujeta al control de otros órganos independientemente..., requiere del control legal materializado en la tutela judicial efectiva como garantía del Estado respecto a los derechos y al patrimonio de los contribuyentes”.¹³⁶ Sin embargo, creo que esta facilidad que se le da al contribuyente, no representa una solución al problema de imparcialidad que existe respecto de la decisión administrativa que toma el Director General del SRI. En este sentido sería necesario poder contar con un tribunal especializado en materia del derecho tributario, que sea independiente de la función judicial e independiente del ente recaudador de tributos, es decir dotado de plena autonomía, para que pueda así trabajar con agilidad. Es por esto que su ámbito de competencia debe estar reglado de tal forma que su actividad se circunscriba a ser un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción por lo que, las sentencias que devengan de este organismo solo podrían reconocer el acto de la administración tributaria o declararlo nulo, garantizando así la imparcialidad de cualquier decisión que se tome. Más o menos como el ejemplo del tribunal fiscal Mejicano mencionado anteriormente en este trabajo.

En este sentido creo que el Tribunal Fiscal debería ser la última instancia administrativa, pero a su vez, las sentencias que devengan de este tribunal deberían ser susceptibles de ser revisadas por los Tribunales de lo Fiscal de la rama judicial, ya que la facultad que tiene el contribuyente para acudir a la vía administrativa sin que ésta agote su posibilidad de acudir después a la vía judicial, constituye una garantía muy importante que tiene el Administrado para hacer valer sus derechos en el

¹³⁶ R. PATIÑO LEDESMA, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, v. II, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Quito, 2005, pp. 26, 27.

Ecuador. Es claro que, el contar con un Tribunal Fiscal en la rama administrativa, que sea; ágil y especializado, presentaría muchas facilidades al sistema tributario nacional.

2. 4. Seguridad Jurídica vs. Eficiencia Administrativa

Luego de haber hecho el análisis de la potestad que tiene la Administración Tributaria para determinar si un acto, negocio u operación, ha sido realizado en simulación o fraude a la ley, realizando un levantamiento del velo de la persona jurídica para tal efecto, creo que existe la necesidad de analizar frente a esta posibilidad qué es lo que debe primar; si la seguridad jurídica de los administrados o la eficiencia administrativa del ente tributario, para lo cual es necesario realizar una ponderación de ambos bienes jurídicos u objetos de tutela, para poder tomar la decisión de ir por el medio más idóneo para que ambos principios tengan efectiva aplicación en la realidad.

2.4.1. Definiciones de los bienes jurídicos

La seguridad jurídica de acuerdo a FABIÁN CORRAL “es la condición esencial del Estado de Derecho; lo que significa que sin previsibilidad y certeza respecto de las conductas del Estado y de la aplicación de las normas, no es posible la vida civilizada. La seguridad jurídica es el alma del ordenamiento jurídico, lo que lo explica y legitima”.¹³⁷ HENKEL concuerda con la apreciación al señalar que “la seguridad jurídica consiste en saber cual va a ser la reacción de los órganos del estado frente a las diferentes conductas de los ciudadanos.”¹³⁸ De esta manera los administrados están habilitados para conocer a que se atienen sus acciones, ya que existe un sistema

¹³⁷ F. CORRAL, *La Seguridad Jurídica*, Diario el Comercio, 01 de febrero de 2008, disponible en http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Itemid=48 consultado el 16 de Noviembre de 2008.

¹³⁸ H. HENKEL, *Introducción a la filosofía del derecho*, traducido por ENRIQUE GIMBERNAT ORDEIG, Editorial Taurus, Madrid, 1968, p. 546.

normativo que determina con certeza sus derechos, deberes y lo que les está prohibido. El autor distingue “dos tipos de exigencias respecto de la seguridad jurídica: el referido a la existencia de un sistema normativo, y el que se concreta en los actos de realización del derecho.”¹³⁹ PÉREZ LUÑO con un poco más de practicidad que HENKEL, señala que:

“La seguridad jurídica se manifiesta como una exigencia objetiva de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones, y en la segunda que representa su faceta subjetiva, se presenta como certeza del derecho, es decir, como proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva. La certeza representa la otra cara de la seguridad objetiva: su reflejo en la conducta de los sujetos del derecho”.¹⁴⁰

De acuerdo con estas apreciaciones, podemos observar que la seguridad jurídica, como principio de derecho implica una certeza objetiva y subjetiva del Derecho que se exterioriza a través de la seguridad que tienen los administrados de poder conocer lo que está permitido, mandado y prohibido por el Estado. Así se la aprecia como una garantía que tienen los individuos en particular, para con sus bienes, y sus derechos. En este sentido señala CORRAL, “la existencia de reglas de juego sólidas, justas y bien hechas asegura la previsibilidad respecto de los actos de las autoridades y de los jueces. La responsabilidad legal del Estado y sus funcionarios y la posibilidad de demandar daños y perjuicios por sus acciones y omisiones, garantizan el apego a la Ley”¹⁴¹. Por ende la Seguridad Jurídica se encuentra relacionada con todos los principios que delimitan el actuar de la administración y por ende la imposición fiscal.

La Seguridad Jurídica se encuentra reconocida en la Constitución del Ecuador en el art. 82 el cual señala que: “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el

¹³⁹ H. HENKEL, *Introducción a la filosofía del derecho*, traducido por Enrique Gimbernat Ordeig, Editorial Taurus, Madrid, 1968, p. 546.

¹⁴⁰ A. E. PÉREZ LUÑO, *La seguridad jurídica*, Editorial Ariel S.A, Barcelona, 1994, pp. 21, 22

¹⁴¹ F. CORRAL, *La Seguridad Jurídica*, Diario el Comercio, 01 de febrero de 2008, disponible en http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Itemid=48 consultado el 16 de Noviembre de 2008.

respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”¹⁴² Y por ejemplo una de las manifestaciones del derecho ciudadano de la seguridad jurídica, principio inspirador del debido proceso, se encuentra en el art. 76 de la Constitución que señala, “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso...”¹⁴³

La eficiencia administrativa, a su vez constituye uno de esos principios que están relacionados con el principio de seguridad jurídica. Ésta al ser un término que muchos utilizan pero que pocos definen se constituye por una apreciación de distintos términos, entre los que se encuentra la rapidez, la eficacia, una correspondencia entre los resultados obtenidos y los recursos utilizados, por ende, en materia jurídica, la sujeción al derecho y las leyes.¹⁴⁴

La Constitución en su art. 227 manifiesta los principios por los que se rige la administración pública que constituye un servicio a la colectividad. Entre estos señala el principio de eficiencia. De igual manera en el art. 300 determina los principios rectores del régimen tributario y entre éstos señala a la eficiencia. Así este bien jurídico tiene una muy alta valoración para la administración, ya que en la Constitución se lo nombra al menos 20 veces más, para calificar como se desenvolverá ésta en distintos otros ámbitos a más del tributario. Al entender que ser eficiente implica ser eficaz, como pudimos deducir de las apreciaciones de los distintos diccionarios consultados, podemos comprender la apreciación de BARCELONA LLOP quien comenta que “hay que recordar que la Administración no sólo sirve a los intereses generales, sino que además ha de hacerlo eficazmente”.¹⁴⁵ El

¹⁴² Constitución Política del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.

¹⁴³ *Ibidem*.

¹⁴⁴ Cfr. G. CABANELLAS DE TORRES, *Diccionario Jurídico Elemental*, décimo quinta edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2001, *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española*, Vigésima Primera Edición. Editorial Espasa – Calpe S.A., Madrid. 1992, *Diccionario de la Lengua Española y de Nombres Propios*, Editorial Océano, Barcelona, 2000.

¹⁴⁵ J. BARCELONA LLOP, *Ejecutividad, Ejecutoriedad y Ejecución forzosa de los Actos Administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, p. 158.

criterio de eficacia y también el criterio de eficiencia, es un criterio proveniente de la ciencia de la administración, por lo que en sí no suponen ninguna de las dos en principio carácter jurídico, y por ende señala el autor antes mencionado que puede suceder que pueda razonarse a estos principios “en nudos términos de consecución de resultados y olvidar que, en un Estado de Derecho, la eficacia (y por lógica la eficiencia de acuerdo a la reflexión realizada) opera dentro del ámbito de la ley y del derecho”¹⁴⁶ por lo que afirma que la seguridad jurídica puede constituir un obstáculo a la eficiencia y eficacia del actuar administrativo.

2. 4. 2. Ponderación de los dos bienes jurídicos

Es importante ahora referirnos al alcance de ambos bienes jurídicos, Seguridad Jurídica y Eficiencia Administrativa, ya que al estar consagrados en la Carta Constitucional, tienen una obvia gran importancia para el Estado y para la sociedad. En este sentido CALDERÓN VILLEGAS considera que ante un conflicto de intereses de relevancia constitucional, se debe desarrollar un proceso de ponderación a fin de determinar si la restricción de un derecho fundamental se encuentra justificada por la importancia de las razones que se aducen para tal efecto.¹⁴⁷ En este sentido la ponderación se da a través del sometimiento de ambos bienes al principio de proporcionalidad en sentido estricto de tal forma que, “cuanto mayor sea el grado de no realización o afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro”.¹⁴⁸

¹⁴⁶ J. BARCELONA LLOP, *Ejecutividad, Ejecutoriedad y Ejecución forzosa de los Actos Administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, p. 159.

¹⁴⁷ J. J. CALDERÓN VILLEGAS, *Constitucionalización del Derecho Comercial desde la Dogmática de los Márgenes de Acción*, disponible en http://dspace.icesi.edu.co/dspace/bitstream/item/950/1/Constitucionalizacion_derecho.pdf, consultado el 16 de Septiembre de 2008.

¹⁴⁸ R. ALEXY, *El concepto y la validez del derecho, Sistema Jurídico y Razón Práctica*, Editorial Gedisa, Barcelona 2004, p. 171.

“Sin Seguridad Jurídica no se puede tener ni desarrollo económico, ni justicia social”¹⁴⁹, “sin previsibilidad y certeza respecto de las conductas del Estado y de la aplicación de las normas, no es posible la vida civilizada. La seguridad jurídica es el alma del ordenamiento jurídico, lo que lo explica y legitima.”¹⁵⁰

“El derecho Constitucional a la seguridad jurídica debería hacerse manifiesto en todos los ámbitos, y, en especial en materia tributaria, de manera que toda persona natural o jurídica que desarrolle o quiera emprender en una actividad económica, pueda realizar sus proyecciones en base a reglas del juego previamente conocidas y medianamente estables. Este es un elemento que abona en favor del mayor grado de desarrollo de un país.”

Así podemos ver como la Seguridad Jurídica incentiva la inversión tanto interna como extranjera, promueve progreso, crecimiento, desarrollo, posibilita la vida en sociedad, etc.

La Eficiencia Administrativa por su parte es un principio reconocido en la Constitución, que está encaminado al correcto y eficaz funcionamiento de la Administración y en este caso de la Administración Tributaria, para su gestión, como entidad técnica y autónoma que tiene a su cargo la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por ley mediante la normativa vigente, con la finalidad de consolidar la cultura tributaria en el país. Como conocemos, los tributos sirven en última instancia al administrado ya que el pago de tributos constituye un ingreso muy importante del Estado, quien los emplea para solventar los servicios que brinda al administrado. Este bien jurídico asegura el bien común, ya que en caso de que no se puedan recoger bien los tributos el Estado no tendría presupuesto para las subvenciones de las cuales todos nos beneficiamos, para la administración de justicia,

¹⁴⁹ Fundación Hacia La Seguridad Imperio de la Ley, La seguridad jurídica, disponible en <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.F.Judicial.104.htm> , consultado el 15 de Noviembre de 2008.

¹⁵⁰ F. CORRAL, *Los Principios*, publicado por Diario el Comercio, el viernes, 02 de marzo de 2007, disponible en http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=611&Itemid=54 consultado el 11 de Noviembre de 2008.

para la mala pero existente seguridad social, etc.; por esto en una sociedad en la cual todos dependemos tanto del Estado, no poder recoger los impuestos de sus administrados eficientemente para repartir la riqueza sería muy grave, tanto que no podría existir progreso, ni justicia, ni seguridad, ni salud, etc.

Como podemos ver ambos bienes jurídicos son muy importantes para el Estado, con lo que se comprueba y justifica que ambos se encuentren consagrados en la Constitución. Sin embargo, en la ponderación entre la eficiencia administrativa y la seguridad jurídica, con referencia al tema que estoy tratando en la tesis, es decir el levantamiento del velo societario para combatir el fraude tributario, hay que ponderar por la seguridad jurídica por cuanto la actuación administrativa y su eficiencia “podría invocarse contra actuaciones discrecionales de la Administración junto a la infracción de otros principios generales, como los de igualdad, imparcialidad, etc.; (...) pero, de estar la doctrina jurisprudencial expuesta, difícilmente podrá servir de justificación para limitar la efectividad de las garantías constitucionales.”¹⁵¹

2. 4. 3. Análisis del medio

Luego de este análisis de la normativa Ecuatoriana y la ponderación de los bienes jurídicos de la Seguridad Jurídica y la Eficiencia Administrativa, considero que la administración tributaria no se encuentra todavía lista para poder realizar una determinación administrativa que levante el velo jurídico de las sociedades para poder combatir el fraude tributario, ya que en caso de que lo realizara, podría vulnerar a los contribuyentes y a sus derechos y garantías constitucionales, las cuales como señalé anteriormente, “en caso de ser transgredidos, neutralizan los efectos de la misma.”¹⁵²

¹⁵¹J. BARCELONA LLOP, *Ejecutividad, Ejecutoriedad y Ejecución forzosa de los Actos Administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995, p. 161.

¹⁵²L. A. ARAOZ VILLENA, *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 121.

Además de acuerdo a lo señalado por GODOI¹⁵³, la recalificación no representa problemas cuando las normas generales legislativas autorizan o disponen sobre los efectos tributarios de la corrección del fraude, como sucede en muchos países como Alemania, España, Francia, etc.; sin embargo, en los países donde no existen estas normas legislativas antielusión que autorizan expresa y tipificadamente a la Administración Tributaria o a los jueces a recalificar los actos de los contribuyentes en casos de fraude a la ley, la recalificación va a depender solamente de la facultad que tengan los jueces para interpretar las normas. Es decir será una posibilidad que existirá exclusivamente para la Función Judicial. Esto que decimos tiene sentido de acuerdo a lo señalado por GODOI¹⁵⁴ cuando reflexiona sobre que la calificación económica es el resultado, o la conclusión, de un proceso de raciocinio y no la premisa a partir de la cual comienza el razonamiento. Es por esto que la Administración Tributaria no puede aplicar el fraude a la ley, porque en caso de que lo hiciera, estaría en el final del proceso, es decir, estaría juzgando, lo cual hemos considerado no puede hacer por las consideraciones que exprese previamente. La Constitución de la República satisface lo mencionado, en virtud del Principio de Unidad de Jurisdicción que rige nuestro Sistema Procesal, el cual implica el impedimento de ejercer facultades jurisdiccionales por parte de los órganos que se encuadran en la Función Ejecutiva. El art. 168 de la flamante Constitución del Ecuador señala que:

La administración de justicia, en el cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus atribuciones, aplicará los siguientes principios: En virtud de la unidad jurisdiccional, ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución.

¹⁵³ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 98.

¹⁵⁴ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 107.

Este principio que he señalado y que recoge la Constitución del Ecuador, caracteriza a nuestra organización jurisdiccional como eminentemente judicialista.

CAPÍTULO III

EL LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO COMO POTESTAD JURISDICCIONAL

3.1. El Levantamiento del Velo Societario

GODOY señala en su libro *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias* que el fraude a la ley tiene dos acepciones, la primera es la que todos conocemos como “la violación oblicua o indirecta del Derecho”, mientras que la segunda entiende al fraude a la ley como “la técnica de interpretación y aplicación que se supone idónea para combatir aquella forma peculiar de vulnerar las normas.”. De acuerdo con esto, la primera acepción de fraude a la ley, es puesta en uso por los individuos en general a través de un acto, un negocio o conjuntos de negocios. La segunda entendida como una técnica es en cambio utilizada por los aplicadores oficiales del Derecho, es decir los jueces y tribunales. Entendido los conceptos y en virtud de ellos, el autor describe que “en la primera acepción se trata de un intento ingenioso de quebrantar el ordenamiento jurídico”, mientras que en la segunda

acepción “se trata de un intento (quizá tan ingenioso como el anterior) de salvaguardar la eficacia o finalidad práctica de las normas.¹⁵⁵ En este sentido agrega GODOI los jueces antes de combatir los fraudes, deben identificarlos valiéndose de criterios establecidos, para poder determinar la elección por una u otra técnica interpretativo-aplicativa apta para contrarrestar el fenómeno del fraude a la ley.

Uno de estos intentos ingeniosos de parte de los aplicadores oficiales del derecho es el levantamiento del velo societario, establecido por la doctrina como mecanismo o técnica interpretativo-aplicativa, para contrarrestar el fenómeno del fraude a la ley, que se realiza a través de la simulación y el abuso de las formas jurídicas. Este mecanismo en los ordenamientos en los que no existen normas legislativas expresas para él, se deriva de la interpretación de las normas positivas de los ordenamientos jurídicos, las cuales reflejan la moralidad que el legislador trató de implantar en ellas, y que por ende justifican las prácticas sociales del derecho, por un razonamiento moral que consiste en que los jueces puedan llegar a una solución teniendo en cuenta la existencia de normas jurídicas positivas que se presumen moralmente aceptables.¹⁵⁶

DE CASTRO¹⁵⁷ concuerda con esta apreciación al considerar que frente al fraude se debe reaccionar interpretando “extensiva y teleológicamente la norma eludida, ampliando su radio de acción hasta llegar a incluir el acto o negocio, interpretando restrictivamente las reglas utilizadas como cobertura”, además de calificar los actos en atención a su significado real, desechando los disfraces y rodeos de las partes.

¹⁵⁵ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 21.

¹⁵⁶ Cfr. C. SANTIAGO NINO, *Introducción al análisis del Derecho*, 9ª. Edición, Editorial Ariel, Barcelona, 1999, pp. 346, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 29.

¹⁵⁷ Cfr. F. DE CASTRO, *El Negocio Jurídico*, Cívitas, Madrid, 1985, p. 409, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 53.

De esta manera podemos ver como la técnica del levantamiento del velo societario, necesita de la analogía y del principio de realidad económica para poder configurarse.

Sin embargo existen autores como BRAVO CUCCI, que sostiene que no es necesaria la analogía para realizar la caracterización porque en virtud del principio de realidad económica se aplica la norma tributaria defraudada, por lo que quien realiza un hecho en fraude a la ley, no llega a eludirla, ya que simplemente utiliza artificios para ocultar su aplicación frente a terceros, por lo tanto considera que en los supuesto de fraude a la ley no hay una laguna normativa pues el hecho de fraude a la ley si cuenta con una norma que lo regula, la norma tributaria defraudada mediante el artificio. Y en tal secuencia lógica no hay cabida para la analogía¹⁵⁸, pero de acuerdo con lo señalado por el jurista italiano SCOGNAMIGLIO, “una interpretación extensiva no puede mostrarse suficiente para defender la norma contra el fraude, pues si fuera suficiente el despliegue de la norma, el fraude al fin y al cabo tendría la misma naturaleza que el acto *contra legem*.”¹⁵⁹ Así que en virtud de esto sí es necesaria la analogía y es necesaria la interpretación extensiva que se realiza en virtud del principio de realidad económica, para poder configurar la técnica del levantamiento del velo. GODOI comenta al respecto que “el extender la norma eludida según la técnica del fraude a la ley, es pura y simplemente una aplicación analógica”¹⁶⁰

El levantamiento del velo societario, es entonces una de esas técnicas interpretativo-aplicativas aptas para contrarrestar el fenómeno del fraude a la ley, es decir es un mecanismo, un remedio jurídico mediante el cual resulta posible prescindir de la forma de la sociedad, asociación, negocio o conjunto de negocios, o

¹⁵⁸J. BRAVO CUCCI, *¿Existe fraude a la ley tributaria en el Perú?*, J. E. DANÓS ORDOÑES (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006. p. 415.

¹⁵⁹ Apud A. RODRÍGUEZ ADRADOS, *El fraude a la ley (ensayo de una dirección pluralista)*, en AAVV., *Estudios sobre el título preliminar del Código Civil*, v. 1 – parte general, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1977, p. 351, citado por citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 55.

¹⁶⁰ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 55.

actos con que se halla revestidos un grupo de personas, bienes u operaciones, negando su existencia autónoma como sujeto de derecho frente a una situación jurídica particular¹⁶¹, que es la del fraude tributario cometido a través del abuso de la forma jurídica. BOLDÓ RODA comenta que la reducción de la persona jurídica a una “mera figura formal, a un mero recurso técnico, va a permitir su utilización para otros fines, privativos de las personas que los integran y distintos de los de la realidad jurídica para la que nació esta figura. Esta situación desemboca en el llamado abuso de la persona jurídica, que se manifiesta, principalmente, en el ámbito de las sociedades de capital”.¹⁶²

QUIROGA PERICHE sostiene que el levantamiento del velo societario es una solución a nivel judicial, en algunos casos administrativa, para contrarrestar los fraudes cometidos por los miembros de una persona jurídica teniendo como cobertura la cobertura la de las personas jurídicas¹⁶³.

En vista de que la potestad que tiene la administración de materializar este tipo de procedimientos ya fue tratada en el Capítulo II de este trabajo, me referiré exclusivamente al *disregard* o levantamiento del velo societario desde la facultad o la potestad que tiene la función judicial para mediante este procedimiento penetrar en el verdadero sustrato de la persona jurídica y determinar de forma clara los reales responsables de los abusos cometidos a través de ésta, ya sea por la responsabilidad limitada o por la separación que existe entre la personalidad de los socios y la persona jurídica.

¹⁶¹ C. E. QUIROGA PERICHE, *Teoría del Levantamiento del Velo Societario: Es aplicable en el Derecho Peruano*, Universidad Nacional de Trujillo, Facultad de Derecho, Trujillo, disponible en http://www.teleley.com/articulos/art_leva_velo_soc.pdf, consultado el 18 de Noviembre de 2008, p. 4.

¹⁶² C. BOLDÓ RODA, *La desestimación de la personalidad jurídica en el derecho privado español*, Revista de Derecho Comercial y de las Obligaciones, año 30, Depalma, Buenos Aires, 1997, pp. 1 y ss, citada por Diners Club del Ecuador S.A. Sociedad Financiera c. Mariscos de Chupadores Chupamar S.A., publicado en la Gaceta Judicial, Año CII, Serie XVII, No. 5, p. 1262, Quito, 21 de marzo de 2001.

¹⁶³ C. E. QUIROGA PERICHE, op. cit. p. 1.

Cabe mencionar sobre esta técnica que de acuerdo como la caracteriza GODOI, es un remedio *in extremis*¹⁶⁴, es decir que esta técnica de interpretación potenciada del Fraude a la Ley como intento de salvaguardar la eficacia o finalidad práctica de las normas, debe aplicarse sólo en circunstancias excepcionales. De acuerdo a lo señalado al levantamiento del velo societario, se lo entiende como una teoría de carácter restrictivo, que no significa que los jueces no deban aplicarla, sino que constituye una herramienta más que tiene el juez para evitar y sancionar abusos, cuando la situación la requiera. Cuando se aplica, el levantamiento del velo destruye la apariencia de la protección jurídica que envolvía el acto o negocio fraudulento; pero, aclara el autor, que esta destrucción a la que me refiero no acarrea necesariamente la nulidad del acto o negocio. BATLLE¹⁶⁵ concuerda con esta apreciación y señala que “si la norma eludida tiene carácter prohibitivo, la sanción consistirá en la nulidad, pero en los demás casos, el acto será válido, aunque en la producción y alcance de sus efectos haya de sujetarse a la ley eludida y no a la ley que le sirve de cobertura.”

La Corte Suprema del Ecuador se ha pronunciado a favor de que los jueces apliquen técnicas interpretativo-aplicativas aptas para contrarrestar el fenómeno del fraude a la ley. En esta sentencia se reconoce al levantamiento del Velo Societario como una de estas técnicas.

“En la actuación de las personas jurídicas, se ha observado en los últimos años una notoria y perjudicial desviación, ya que se le usa como camino oblicuo o desviado para burlar la ley o perjudicar a terceros. Pierde por completo su razón de ser y su justificación económica y social; ya no es más una persona ideal o moral y se convierte en una mera figura formal, un recurso técnico que permite alcanzar proditorios fines. Como señala la doctrina, la reducción de la persona jurídica a una mera figura formal, a un mero recurso técnico, va a permitir su utilización para otros fines, privativos de las personas que los integran y

¹⁶⁴ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 56.

¹⁶⁵ M. BATLLE VÁZQUEZ y otros, *Comentarios al Código Civil y Compilaciones Forales*, t. 1, Artículos 1 a 41, dirección M. Albaladejo, Revista de Derecho Privado-EDERSA, Madrid, 1978. p. 114, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 56.

distintos de los de la realidad jurídica para la que nació esta figura. Esta situación desemboca en el llamado "abuso" de la persona jurídica, que se manifiesta, principalmente, en el ámbito de las sociedades de capital. Frente a estos abusos, hay que reaccionar desestimando la personalidad jurídica, es decir, descorriendo el velo que separa a los terceros con los verdaderos destinatarios finales de los resultados de un negocio jurídico llegar hasta éstos, a fin de impedir que la figura societaria se utilice desviadamente como un mecanismo para perjudicar a terceros, sean acreedores a quienes se les obstaculizaría o impediría el que puedan alcanzar el cumplimiento de sus créditos, sean legítimos titulares de un bien o un derecho a quienes se les privaría o despojaría de ellos. Estas son situaciones extremas, que deben analizarse con sumo cuidado, ya que no puede afectarse la seguridad jurídica, pero tampoco puede a pretexto de proteger este valor, permitir el abuso del derecho o el fraude a la ley mediante el abuso de la institución societaria.”¹⁶⁶

El Modelo de Código Tributario del CIAT en su art. 7 recoge la apreciación de GODOI respecto de las técnicas interpretativo-aplicativas para contrarrestar el fenómeno del fraude a la ley en el sentido que autoriza a los intérpretes a prescindir de las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente en abuso de las formas jurídicas o en fraude de ley para eludir los tributos, sobre todo porque la ley para crear el tributo tomó en consideración la realidad y no la denominación jurídica del negocio.¹⁶⁷

Respecto del fraude a la ley tributaria, RODRÍGUEZ ADRADOS asevera que “el contribuyente deforma el verdadero funcionamiento técnico de las instituciones jurídico privadas, las violenta, con lo cual hay una inmensa e insalvable discordancia entre el fin económico perseguido por las partes y el fin formal que se alcanza con el negocio”¹⁶⁸

¹⁶⁶ Dinero Club del Ecuador S.A. Sociedad Financiera c. Mariscos de Chupadores Chupamar S.A., publicado en la Gaceta Judicial, Año CII, Serie XVII, No. 5, p. 1262, Quito, 21 de marzo de 2001.

¹⁶⁷ Modelo de Código Tributario del CIAT, disponible en http://www.unav.es/tributario/Documentos/modelo_codigo_tributario_1997.pdf. consultado el 19 de Noviembre de 2008.

¹⁶⁸ A. RODRÍGUEZ ADRADOS, *La influencia de la ley fiscal sobre los contratos*, Revista de Derecho Notarial, num. 71, 1971, pp. 400, 401, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 97.

Los criterios que permiten a los jueces distinguir las operaciones elusivas, de acuerdo con la técnica del fraude a la ley de salvaguardar la eficacia o finalidad práctica de las normas, son tres: El primero consiste en un abuso de la forma, es decir en la artificialidad de las configuraciones o formalizaciones jurídicas; el segundo consiste en la inexistencia de un motivo extra-fiscal que justifique o explique la elección de las formas jurídicas que se adoptaron. Este criterio se refiere a la prueba de la intención negocial; el tercero es la vulneración que la aceptación del esquema montado por el contribuyente produciría.¹⁶⁹

En virtud de este análisis de los criterios, en caso de que se lleguen a distinguir las operaciones elusivas a las que nos estábamos refiriendo, se aplica la analogía y se procede a la recalificación, para que las correctas normas tributarias, es decir las que se apegan a la realidad económica del acto o negocio realizado. En este sentido “la prevalencia de los criterios económicos será entonces la conclusión de un proceso interpretativo para alcanzar la teleología concreta de la ley.”¹⁷⁰ Así la utilización del principio de realidad económica y de la analogía no implicaría una violación a la seguridad para hacer justicia, es decir no sería necesario que se realice una ponderación de bienes jurídicos en este sentido dado que si se realiza o no el hecho imponible en determinada operación es la conclusión del raciocinio jurídico que realizarán los jueces dentro de un proceso, con todas las características y garantías que un proceso judicial implica. La apreciación de la realidad económica de aquella operación no será pues una premisa dentro de éste.

3. 2. Origen e Historia del Levantamiento del Velo Societario

La doctrina del levantamiento del velo societario se origina en la jurisprudencia norteamericana, como respuesta a los abusos que se realizaban utilizando a la persona jurídica y sus características como escudo, blindando los hechos ilícitos que se cometían

¹⁶⁹ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 82.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 91.

para que sean inalcanzables para las normas de los ordenamientos jurídicos. La reacción de los jueces estadounidenses ante este mal uso, dio lugar al nacimiento de la doctrina del *disregard of the legal entity*, según la cual se podía superar los blindajes de la persona jurídica, alcanzando a las personas y los bienes que se hallan detrás del velo de la misma.¹⁷¹

El caso clásico que se vincula con el nacimiento de este procedimiento es *Gregory v. Helvering*, en el cual se expresa que los ciudadanos tienen derecho a organizar sus negocios privados eligiendo la forma que provocara la menor carga tributaria, pero deja en claro que no se puede privilegiar la forma sobre la realidad. Así la Suprema Corte señaló que no considerar la motivación económica del negocio que se había realizado y que evitó los impuestos, sería como considerar a los artificios utilizados por la persona sobre la realidad, y despojar a la ley de cualquier propósito serio y por ende consideran que lo que ocurrió no fue una reorganización societaria de la empresa sino, que ésta sólo fue una fachada para realizar una transferencia de acciones.

“The whole undertaking, ..., was in fact an elaborate and devious form of conveyance masquerading as a corporate reorganization, and nothing else. The rule which excludes from consideration the motive of tax avoidance is not pertinent to the situation, because the transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.”¹⁷²

Sin embargo dentro del sistema de Derecho Continental, la doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica se origina en el sistema alemán de

¹⁷¹ Cfr. S. I. CHAPELET, *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf consultado el 1 de Noviembre de 2008, p. 3.

¹⁷² Fallo *Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, No. 127, Supreme Court of the United States*, disponible en <http://www.independentdealer.com/library/library15.asp> , consultado el 24 de Noviembre de 2008.

calificación económica, y en el análisis que hace Rolf Serick sobre la doctrina del levantamiento del velo societario proveniente del Common Law.¹⁷³

3. 3. El Levantamiento del Velo Societario en el Ecuador

En esta sección trataré de dar brevemente una descripción y análisis de los tipos de levantamientos de velo societario que efectivamente se pueden realizar en el Ecuador, haciendo expresa referencia al órgano de donde provengan, en virtud de qué normas se realizan, y una breve opinión al respecto de los mismos dentro de su respectivo análisis.

3. 3. 1. El Levantamiento del Velo realizado por la Función Judicial

La recalificación que se produce como fruto del levantamiento del velo societario y el propio levantamiento en sí, de acuerdo con lo que señala GODOI, en países como el Ecuador, donde no está reconocida por ninguna norma legislativa la autorización para la función judicial o administrativa para poner en uso este tipo de mecanismos con motivo del fraude a la ley, depende de la amplitud que tenga el concepto de interpretación jurídica para la actuación de los jueces exclusivamente.¹⁷⁴

En Ecuador existen dos tipos de levantamientos de velo societario reconocidos, uno proveniente de la jurisprudencia y de la doctrina fundamentado en las normas de derecho del ordenamiento jurídico ecuatoriano, que nace de un organismo competente para realizar tal actividad en virtud de las potestades de interpretación de la ley que le otorga la misma y que la realiza con sujeción a derecho, y otro proveniente de un poder, casi autoritario, que se constituyó sin fundamento

¹⁷³ Cfr. S. I. CHAPELET, *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf consultado el 1 de Noviembre de 2008, p. 18.

¹⁷⁴ Cfr. M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 29.

alguno y se atribuyó una competencia a una entidad que no tenía razón de ostentar tal competencia ni atribución.

Si bien el mecanismo del Levantamiento del Velo Societario realizado por los jueces no está contemplado en la normativa jurídica como tal, la ciencia del derecho puede y debe guiar los pasos del intérprete, el juez, en la etapa valorativa y reconstructiva del derecho ya que, en los casos difíciles, hay que reconocer una interpretación necesaria entre el Derecho, la política y la moral e intentar fundamentar racionalmente la solución interpretativa que sea la más acorde con el propósito que justifica las prácticas jurídicas en su conjunto.¹⁷⁵

Es preciso primero señalar quienes tienen competencia para tratar las controversias en materia tributaria. Así me valgo del art. 218 del Código Tributario¹⁷⁶ y siguientes, los cuales establecen que la jurisdicción contencioso tributaria debe resolver las controversias que surjan entre las administraciones tributarias y los particulares, entre otros, por actos que determinen obligaciones tributarias. El Art. 38 de la Ley de Modernización del Estado Ecuatoriano¹⁷⁷ confirma lo que he dicho, precisando que: “Los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo y Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos y hechos que hayan sido expedidos, suscritos o producidos por el Estado y otras entidades del sector público.” Se confirma así el principio al que ya me había referido antes en el trabajo referente a que “no se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra el Estado y demás entidades del sector público el agotamiento o reclamo en la vía administrativa. Este derecho será facultativo del administrado” Estas apreciaciones de la ley de Modernización se encuentran contenidas en el fallo de la Corte Suprema de Justicia

¹⁷⁵ Cfr. M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 29.

¹⁷⁶ *Ibidem*.

¹⁷⁷ Ley de Modernización del Estado, Ley No. 50, publicada en el Registro Oficial 349 del 31 de Diciembre de 1993.

sobre el juicio CHIVERIA S.A. c. Director General de Rentas, en el cual se admite la competencia de la ley de Modernización en el area tributaria.¹⁷⁸

Ahora que tenemos claro quienes están encargados de solucionar los conflictos que devengan de las relaciones tributarias, debo referirme a lo señalado por GODOY, respecto de la amplitud que se necesita que tengan los jueces para poder interpretar jurídicamente las normas. Ésto se encuentra recogido en el art. 18 de nuestro Código Civil, el cual se refiere a la interpretación judicial de la ley. Este artículo manda que los jueces no pueden suspender ni denegar la administración de justicia por oscuridad o falta de ley y determina la forma como han de interpretar los jueces la ley:

- “1. Cuando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu. Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu claramente manifestados en ella misma, o en la historia fidedigna de su establecimiento;
2. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero, cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal;
3. Las palabras técnicas de toda ciencia o arte se tomarán en el sentido que les den los que profesan la misma ciencia o arte, a menos que aparezca claramente que se han tomado en sentido diverso;
4. El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía. Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto;
5. Lo favorable u odioso de una disposición no se tomará en cuenta para ampliar o restringir su interpretación. La extensión que deba darse a toda ley se determinará por su genuino sentido y según las reglas de interpretación precedentes;
6. En los casos a que no pudieren aplicarse las reglas de interpretación precedentes, se interpretarán los pasajes oscuros o contradictorios del modo que más conforme parezca al espíritu general de la legislación y a la equidad natural; y,

¹⁷⁸ Cfr. CHIVERIA S.A. c. Director General de Rentas, publicado en la Gaceta Judicial, Año C, Serie XVII, No. 2, p. 523, el 4 de marzo de 1999 en Quito.

7. A falta de ley, se aplicarán las que existan sobre casos análogos; y no habiéndolas, se ocurrirá a los principios del derecho universal.”¹⁷⁹

En correspondencia con lo expresado en este artículo, es clara la facultad que tienen los jueces para interpretar las normas, cuando éstas no sean claras, cuando no se sepa o pueda reconocerse la intención del legislador para promulgar tal norma, etc. En este sentido se genera para el juez ecuatoriano una escala de interpretación en la que si no se puede entender el sentido de la norma leyéndola literalmente, se la debe entender bajo el contexto y genuino sentido con el cual fue creada la norma y en caso de que fuera imposible determinar la intención exacta del legislador, se la debe entender de acuerdo al espíritu de las leyes y los principios que la inspiran. Así mismo el artículo mencionado autoriza a los jueces a valerse de la analogía para aplicar la norma legal, respecto de los vacíos o lagunas legales, en virtud de los principios del derecho universal. De la misma forma que el art. 18 del Código Civil, el art. 14 del Código Tributario señala que:

“las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del Derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, exenciones ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley.”¹⁸⁰

De lo observado entonces los jueces tienen competencia para resolver los conflictos en materia tributaria que surjan entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, y los jueces tienen la facultad de interpretar las normas. Esto último es muy importante dado que en el Ecuador no existen normas específicas que regulen la materia que está siendo tratada en esta tesis, es decir no existen normas relativas a mecanismos que tengan como fin combatir el fraude tributario. Es por esto que los

¹⁷⁹ Código Civil del Ecuador, codificación No. 000., publicada en el Suplemento de Registro Oficial 104 de 20 de Noviembre de 1970.

¹⁸⁰ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

jueces gracias a su facultad de interpretar las normas, pueden generar mecanismos para combatirlo. Entre las normas que sustentan el trabajo interpretativo de los jueces para generar estos mecanismos de fraude a la ley, entendido como un intento de salvaguardar la eficacia o finalidad práctica de las normas, se encuentra el art. 17 del Código Tributario¹⁸¹ el cual se refiere a la calificación económica del hecho generador.

En este sentido los jueces se valen del mencionado art. 17, para absolver a la figura jurídica societaria que se haya utilizado para realizar una determinada operación elusiva, atendiendo a su verdadera esencia o naturaleza y a lo que realmente se haya querido lograr con tal acto o negocio. De esta manera el juez procede a la recalificación del negocio, acto o conjunto de negocios que se utilizó, para que el hecho imponible que realmente corresponde, le sea aplicado. En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia ecuatoriana y el mecanismo antielusivo ahora constituye parte del ordenamiento en razón de más de una triple reiteración de los fallos al respecto. Por ejemplo: El fallo de Corte Suprema en el Caso Massuh Buraye c. Massuh Dumani, señala que:

“Se presentan casos en que se abusa de la persona jurídica para eludir el cumplimiento de obligaciones legales, particularmente tributarias, o para utilizarla como pantalla para burlar derechos de terceros. Por eso se va afianzando la doctrina que permite que los jueces puedan rasgar el velo de la persona jurídica y adoptar medidas respecto de los hombres y de las relaciones encubiertas tras él. Dicha doctrina ha sido acogida por esta Sala, que la analiza ampliamente en el fallo No. 393-99, publicado en el R.O. No. 273 del 9 de septiembre de 1999.”¹⁸²

O el fallo de la Corte Suprema en el caso Morán Buenaño c. Onofre González que admite que:

¹⁸¹ *Ibidem*.

¹⁸² Juicio No. 135-2003, José Miguel Massuh Buraye c. Roberto Massuh Dumani, publicado en R. O. No. 128 del Viernes, 18 de julio del 2003.

“como consecuencia de la formación del concepto de la persona jurídica y del uso abusivo de la misma, en la doctrina la jurisprudencia y la legislación extranjeras se ha ido abriendo paso la teoría del “levantamiento del velo de la persona jurídica”, o del “desentendimiento de la personalidad jurídica”, que “puede constituir instrumento adecuado o incluso necesario para la obtención de soluciones ajustadas a la justicia material, en cuanto fundadas en la exacta valoración de los intereses que realmente se encuentran en juego en cada caso; lo que significa despojar a la persona jurídica de su vestidura formal para comprobar qué es lo que bajo esa vestidura se halla o, lo que es lo mismo, desarrollar los razonamientos jurídicos como si no existiese la persona jurídica” (La Doctrina del “Levantamiento del Velo” de la Persona Jurídica en la Jurisprudencia, Ricardo de Angel Yáñez, 4ª edición, Civitas, Madrid. 1997, p. 54), pero advirtiéndose que el empleo de estos instrumentos no es abierto ni indiscriminado, sino que lo será “en aquellas hipótesis en que el intérprete del Derecho llegue a la apreciación de que la persona jurídica se ha constituido con ánimo de defraudar o a la ley o a los intereses de terceros, o cuando -no como objetivo, sino como resultado- la utilización de la cobertura formal en que la persona jurídica consiste conduce a los mismos efectos defraudatorios” (ibídem, p. 55).”¹⁸³

Por último voy a mencionar quizá el fallo más renombrado que ha habido en el país al respecto. Este es el caso *Diners Club c. Chupamari*, respecto del cual la Corte Suprema de Justicia de pronunció en este sentido.

“En la actuación de las personas jurídicas, se ha observado en los últimos años una notoria y perjudicial desviación, ya que se le usa como camino oblicuo o desviado para burlar la ley o perjudicar a terceros. Pierde por completo su razón de ser y su justificación económica y social; ya no es más una persona ideal o moral y se convierte en una mera figura formal, un recurso técnico que permite alcanzar proditorios fines. Frente a estos abusos, hay que reaccionar desestimando la personalidad jurídica, es decir, descorriendo el velo que separa a los terceros con los verdaderos destinatarios finales de los resultados de un negocio jurídico para llegar hasta éstos, a fin de impedir que la figura societaria se utilice desviadamente como un mecanismo para perjudicar a terceros, sean acreedores a quienes se les obstaculizaría o impediría el

¹⁸³ Resolución N° 393-99 de fecha 08 de julio de 1999 en el Juicio N° 1152-95, Rubén Morán Buenaño c. Ricardo Antonio Onofre González y otro disponible en la Gaceta Judicial no. .

que puedan alcanzar el cumplimiento de sus créditos, sean legítimos titulares de un bien o un derecho a quienes se les privaría o despojaría de ellos. Estas son situaciones extremas, que deben analizarse con sumo cuidado, ya que no puede afectarse la seguridad jurídica, pero tampoco puede a pretexto de proteger este valor, permitir el abuso del derecho o el fraude a la ley mediante el abuso de la institución societaria”¹⁸⁴

Estos fallos señalados si bien no fallan todos realizando un levantamiento del velo para evitar el fraude, todos admiten la figura del levantamiento del velo societario como medida para combatirlo. En el último fallo señalado (Diners Club c. Chupamari) si se realizó el levantamiento del velo; salvo que en este caso su aplicación no se fundamentó en el art. 17 del Código Tributario, al haberse tratado de un tema meramente societario. La interpretación del Tribunal de la Corte Suprema de Justicia fue incluso más allá de lo que se necesitaría ir en materia tributaria para poder aplicar esta figura del levantamiento del velo, ya que la actuación de la Primera Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Suprema, fundamentó la aplicación del levantamiento del velo en el numeral séptimo del artículo 18 del Código Civil referente a la interpretación judicial de las normas, en virtud de que la desestimación de la personalidad jurídica para evitar un abuso de la institución sea en fraude a la ley, o abusando del derecho en perjuicio de intereses de terceros constituye un principio de derecho universal ¹⁸⁵

Asimismo el mecanismo del levantamiento del velo sirve para evitar los abusos de la responsabilidad limitada, característica de la persona jurídica de acuerdo al análisis que ya realizamos, dado que la Ley de Compañías autoriza a los jueces a prescindir de ésta, es decir levantar el velo de la persona jurídica, en virtud de su art. 17, el cual determina que:

¹⁸⁴ Diners Club del Ecuador S.A. Sociedad Financiera c. Mariscos de Chupadores Chupamar S.A., publicado en la Gaceta Judicial, Año CII, Serie XVII, No. 5, p. 1262, Quito, 21 de marzo de 2001.

¹⁸⁵ Cfr. Diners Club del Ecuador S.A. Sociedad Financiera c. Mariscos de Chupadores Chupamar S.A., op. cit.

“Por los fraudes, abusos o vías de hecho que se cometan a nombre de compañías y otras personas naturales o jurídicas, serán personal y solidariamente responsables: 1. Quienes los ordenaren o ejecutaren, sin perjuicio de la responsabilidad que a dichas personas pueda afectar; 2. Los que obtuvieren provecho, hasta lo que valga éste; y, 3. Los tenedores de los bienes para el efecto de la restitución.¹⁸⁶

Lo señalado en el art. 17 de la Ley de compañías es confirmado doctrinariamente por LÓPEZ MEZA, quien señala entre los casos para los que se ha reconocido y aplicado la teoría de la desestimación de la personalidad jurídica, se encuentra el que se da en beneficio del interés público, por razones de política jurídica en virtud de las cuales se regula a los socios por la sociedad. Es decir que se les realiza una extensión de la quiebra para que respondan personalmente por ella. Otro caso que se presenta también en Argentina es el de la extensión de la responsabilidad en materia laboral cuando detrás de una persona jurídica aparente de un empleador se trata de cubrir la responsabilidad patrimonial del responsable mediante la insolvencia de la sociedad interpuesta.¹⁸⁷

3. 3. 2 Otros entes autorizados para realizar el levantamiento del velo

Estoy seguro que este punto dentro de mi tesis confunde al lector, en el sentido que ya en el capítulo segundo, analicé la posibilidad de que la administración tributaria realice levantamientos del velo societario en el Ecuador, en virtud de la potestad determinadora que la caracteriza y como pudimos observar, llegué a la conclusión que el proceso administrativo para realizar tal procedimiento no estaba listo para poder llevarse a cabo en el país, ya que existen todavía muchos cabos sueltos por decirlo así, que harían inefectiva e ineficiente a tal determinación, dada la facilidad que tendría el administrado de plantear una acción de protección, en virtud

¹⁸⁶ Ley de Compañías, Codificación No. 000., publicada en el Registro Oficial 312 del 5 de Noviembre de 1999.

¹⁸⁷ Cfr. M. J. López Meza, J. D. Cesano, *El abuso de la Personalidad Jurídica de las Sociedades Comerciales*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, pp. 149, 150.

de la violación a su derecho a la legítima defensa que la determinación administrativa acarrearía en caso de realizar una desestimación de la figura jurídica, además de acuerdo a la ponderación de bienes jurídicos que realice la seguridad jurídica siempre va a priorizarse sobre la eficacia administrativa. La conclusión de aquel capítulo fue que la Administración Tributaria, al no poder ella misma realizar levantamientos del velo societario con el objetivo de descubrir el fraude tributario, tendrá que acudir a la función judicial para que ésta realice el levantamiento del velo y en virtud de eso descubra el ilícito tributario que se realiza.

Entonces si ya analizamos que la Administración Tributaria no puede hacer levantamientos del velo y también la facultad que tiene la Función Judicial para hacerlo, ¿quien más podría? La respuesta presunta es; la Agencia de Garantía de Depósitos. Sin embargo, para poder constatar esta presunción hay que revisar algunos factores y dedicaré esta sección del capítulo tercero a este propósito.

La Agencia de Garantía de Depósitos, (AGD en el futuro) fue creada por la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributaria-Financiera.¹⁸⁸ Así se constituyó como una entidad de derecho público, autónoma, dotada de personalidad jurídica propia, que tiene como fin u objetivo social, garantizar los depósitos del público confiados al sistema financiero nacional. En este sentido y de acuerdo con el art. 21 de la ley 98-17, al realizar los pagos por concepto de esta garantía de depósitos, la AGD, al igual que cualquier aseguradora respecto de un seguro típico, se subrogará en todos los derechos de los acreedores garantizados frente a la liquidación de la institución financiera respectiva. Así, el art. 22 de la ley mencionada, señala que los recursos que recupere la Agencia por este procedimiento, de subrogación de los derechos de los acreedores, los destinará a devolver los depósitos a las personas que tenían su dinero en los bancos quebrados, en virtud de la Garantía de Depósitos. A continuación, el art. 27 confiere a la AGD la jurisdicción coactiva para la recuperación y cobro de las obligaciones a su favor, o en favor de las

¹⁸⁸ Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributaria-Financiera, Ley No. 98-17 publicada en el Suplemento No. 78 del Registro Oficial de 1 de diciembre de 1998.

instituciones financieras sometidas a su control y administración. El art. 941 del código de procedimiento civil señala que “el procedimiento coactivo tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al Estado y a sus instituciones que por ley tienen este procedimiento.”¹⁸⁹ De esta forma el artículo antes mencionado da al Gerente General de la AGD carácter de juez de coactiva, ejerciendo esta facultad de conformidad con las disposiciones del Código de Procedimiento Civil, sin necesidad de reglamento alguno. La ley 98-17 en su art. 29 señala que en aquellos casos en que los administradores hayan declarado patrimonios técnicos irreales, hayan alterado las cifras de sus balances o cobrado tasas de interés sobre interés, garantizarán con su patrimonio personal los depósitos de la institución financiera. Esto es normal de acuerdo a CHAPELET quien se refiere a este tema en materia fiscal señalando que “el medio esencial con que cuenta la hacienda pública contra las sociedades que se constituyen en fraude a sus derechos, es la responsabilidad de los administradores.”¹⁹⁰ De esta manera podemos ver que todo esto señalado hasta ahora por la ley se aprecia legítimo, sin embargo lo controversial de la ley comienza cuando el mismo art. 29 da la facultad a la AGD de incautar aquellos bienes que son de público conocimiento de propiedad de estos accionistas y transferirlos a un fideicomiso en garantía mientras se prueba su real propiedad, en cuyo caso pasarán a ser recursos de la Agencia de Garantía de Depósitos y durante este período se dispondrá su prohibición de enajenar. Todo lo subrayado deja una gran incertidumbre y representa la cuestión clave que tenemos que resolver acerca de la esencia de lo que constituye esta autorización. Para comenzar es claro que el artículo se presta para la incertidumbre cuando se refiere primero a los administradores y luego a los accionistas, porque como señalé anteriormente es normal que los administradores respondan solidariamente con la empresa por las actividades de ésta al ser sus representantes legales. Pero que los accionistas

¹⁸⁹ Codificación del Código de Procedimiento Civil publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 58 del 12 de julio de 2005.

¹⁹⁰ S. I. CHAPELET, *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf consultado el 1 de Noviembre de 2008, p. 49.

respondan es otra cosa totalmente distinta no amparada por la ley general. En este sentido, la primera interpretación que cabe cuando una ley es confusa, es la literal, como ya apreciamos anteriormente en el trabajo. Como podemos observar, la norma, antes de accionistas, señala “estos”, como que se hubiera referido antes a ellos, por lo que de acuerdo a la interpretación literal de la norma, se entiende que se refiere a los administradores. De acuerdo con esta interpretación no existiría nada de raro con aquella palabra dentro de la norma, ya que simplemente se refiere a los accionistas que fueron administradores lo cual es común que suceda, y como señalamos los administradores responden solidariamente por las empresas que administran.

En virtud esta ley, la AGD emitió una resolución, la AGD-UIO-GG-2008-12¹⁹¹ de 8/7/2008. El art. 1 de la resolución señala que por existir y haberse comprobado los casos previstos en el artículo 29 de la Ley 98-17, se dispone la incautación de todos los bienes de propiedad de quienes fueron administradores y accionistas de Filanbanco S.A. hasta el 2 de diciembre de 1998, inclusive: de los bienes que sé tengan como de su propiedad, según el conocimiento público, los mismos que serán transferidos a un fideicomiso en garantía que se deberá constituir para ese efecto, mientras se pruebe la real propiedad de esos bienes, que pasarán a ser recursos de la Agencia de Garantía de Depósitos (AGD).

El art. 2 manda, la prohibición de enajenar sobre cada uno de esos bienes y a este efecto, todos los bienes muebles o inmuebles, acciones, participaciones, derechos fiduciarios y/o títulos valores de cualquier especie, derechos de crédito, derechos litigiosos, cuentas, inversiones y depósitos de toda clase que fueren de propiedad o se tengan como de propiedad de quienes hayan sido administradores y accionistas de Filanbanco SA. hasta el 2 de diciembre de 1998. Particularmente se ordena la incautación de las compañías de su propiedad y las que públicamente se tienen como de propiedad de esos administradores y accionistas, incluyendo todos sus activos y más bienes. Por último respecto de lo que nos corresponde de esta resolución, en el

¹⁹¹ Resolución AGD-UIO-GG-2008-12, expedida con fecha 8/7/2008, disponible en <http://190.95.206.211/joomla/pdf/Reso12.pdf>, consultado el 26 de Noviembre de 2008.

art. 3 se dispone que también se incauten de inmediato todos los bienes muebles, inmuebles, acciones y más títulos o derechos de propiedad de quienes hayan sido administradores y accionistas de Filanbanco S.A. hasta el 2 de diciembre de 1998, que tengan a su nombre, en nombre de terceros o de personas jurídicas, para que sean transferidos a un fideicomiso en garantía mientras se prueba su real propiedad, en cuyo caso pasarán a ser recursos de la Agencia de Garantía de Depósitos AGD.

Esta resolución de la AGD sin embargo no se apegó al sentido literal de la norma que habíamos entendido de la disposición de la ley 98-17, ya que extiende la responsabilidad a los accionistas de los bancos, hayan tenido estos que ver en las tomas de decisiones de la institución financiera o no. Esta extensión se da en virtud del análisis que realizó la Junta Bancaria sobre el alcance del artículo 165 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, con el fin de resolver si se aplicaría de acuerdo a lo sugerido por el representante legal de la AGD. La Junta Bancaria a su vez consultó al Procurador General del Estado, sobre esta sugerencia del representante legal de la AGD, y éste determinó que si se aplicaba la disposición contenida en el segundo inciso del artículo 165 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero. De acuerdo con esto la Junta Bancaria, mediante resolución No. JB-2008-1153 de 3 de julio del 2008, autorizó a la Superintendencia de Bancos y Seguros para que se aplique, respecto de las instituciones del sistema financiero que se encuentren sometidas a procesos de liquidación forzosa, lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 165 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero¹⁹² el cual establece que:

“... Sin perjuicio de ello, el Superintendente de Bancos, previa autorización de la Junta Bancaria, dispondrá que el liquidador tome inmediatamente a su cargo la administración de los bienes que integran el patrimonio de la institución del sistema financiero, así como también de los bienes, acciones y participaciones de las compañías y empresas de propiedad de los accionistas que posean más del seis por ciento de las acciones suscritas, o administradores que hayan incurrido en

¹⁹² Codificación No. 2002-67 a la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero publicada en el Registro Oficial 250 el martes 23 de enero de 2001.

infracciones a esta Ley para que, con las utilidades derivadas de tal administración se cubran, parcial o totalmente, las acreencias de los depositantes, los gastos de la administración y/o las pérdidas de la institución del sistema financiero en liquidación;”¹⁹³

De acuerdo con esto, podemos apreciar que en efecto se realizó un levantamiento del velo para responsabilizar a los accionistas de las entidades del sistema financiero que quebraron, solidariamente por las pérdidas que tenían los bancos. Es decir que el objetivo del levantamiento del velo societario en este caso era poder prescindir de la responsabilidad limitada que tienen como característica las personas jurídicas. En este caso, podemos constatar de acuerdo a LÓPEZ MEZA, que se trata de un caso en el que se dispone la desestimación de la persona jurídica, “en beneficio del interés público, por razones de política jurídica, en virtud de las cuales se regula a la sociedad con sus socios”¹⁹⁴. De acuerdo con lo señalado por el autor antes mencionado, esto que se realizó no debe causarnos impresión, ya que por ejemplo en Argentina, de igual manera en virtud de la ley 24.522, la quiebra se extiende a “toda persona controlante de la sociedad fallida, cuando ha desviado indebidamente el interés social de la controlada, sometiéndola a una dirección unificada en interés de la controlante o del grupo económico del cual forma parte.”¹⁹⁵

Cabe señalar al respecto que el art. 215 de la Ley de Compañías del Ecuador¹⁹⁶ dispone que:

“Los accionistas que representen por lo menos la cuarta parte del capital social podrán impugnar, según las normas de esta ley y dentro de los plazos que establece, los acuerdos de las juntas generales o de los organismos de administración que no se hubieren adoptado de

¹⁹³ Extracto de la Resolución No. JB-2008-1153 de 3 de julio del 2008 disponible en www.superban.gov.ec/downloads/normativa/2008/Junta_Bancaria/resol_JB-2008-1167.pdf - , consultado el 26 de Noviembre de 2008.

¹⁹⁴ M. J. LÓPEZ MEZA, J. D. CESANO, *El abuso de la Personalidad Jurídica de las Sociedades Comerciales*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 149.

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 158.

¹⁹⁶ Ley de Compañías, Codificación No. 000., publicada en el Registro Oficial 312 del 5 de Noviembre de 1999.

conformidad con la ley o el estatuto social, o que lesionen, en beneficio de uno o varios accionistas, los intereses de la compañía. Se ejercerá este derecho conforme a lo dispuesto en el Art. 249.”

Sería injusto que accionistas que tengan menos de un 25 por ciento del capital social sean solidariamente responsables, al no haber podido resistir las decisiones de la mayoría. En Argentina por ejemplo, de acuerdo a lo señalado por LÓPEZ MEZA el legislador ha dispuesto en la ley 20.744, en el art. 31 que; “igual cabe condenar solidariamente a quien, si bien declara ser socio minoritario, no tiene a su respecto constancia alguna de que se opuso a los actos de dilapidamiento de los bienes sociales y en los hechos se vio evidentemente beneficiado con tal actividad”¹⁹⁷

Es por este motivo que la resolución de la AGD no representaba por lo menos hasta ahora ningún problema, ya que como hemos visto a lo largo de todo el trabajo, el administrado tendrá derecho de defenderse frente a estas resoluciones que obviamente vienen de entes administrativos del poder Ejecutivo. Sin embargo a partir de esta afirmación comienza el verdadero problema, con la aplicación del mandato 13.

El mandato 13¹⁹⁸ es una de las decisiones-norma que expidió la Asamblea Constituyente en el ejercicio de sus “plenos poderes”, los cuales en virtud de su letra tendrían efectos inmediatos, sin perjuicio de su publicación en el órgano respectivo que sería el registro oficial. Todo este asunto de los plenos poderes y los efectos inmediatos que señala el mandato serán analizados luego de que terminemos de revisar el documento.

Este mandato tiene como considerandos; la Resolución AGD-UIO-GG-2008-12, del 8 de julio de 2008; el apoyo de la asamblea constituyente a las acciones que adoptan los poderes constituidos en la erradicación de toda forma de corrupción e impunidad; entre otros. En su art. 1 ratifica la plena validez legal de la resolución antes mencionada. En el art. 2, este mandato declara que la resolución AGD-UIO-

¹⁹⁷ M. J. LÓPEZ MEZA, J. D. CESANO, *El abuso de la Personalidad Jurídica de las Sociedades Comerciales*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 176.

¹⁹⁸ Mandato 13, publicado en el Registro Oficial No. 378, el Jueves, 10 de Julio de 2008.

GG-2008-12 de 8 de julio de 2008, expedida por el Gerente General de la Agencia de Garantía de Depósitos no es susceptible de acción de amparo constitucional u otra de carácter especial. Es decir, la hace invulnerable desde todo punto de vista, sin posibilidad que nadie ni siquiera pueda discutirla. El art. 3 reitera contra quienes se dirigirá la aplicación del artículo 29 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica, aclarando que no habrá excepciones en su aplicación contra todos los administradores y accionistas de los bancos que cerraron sus operaciones y pasaron a control de la AGD.

Podríamos resumir el mandato 13 diciendo que éste constituye el respaldo de la Asamblea Constituyente a la resolución AGD-UIO-GG-2008-12 de 8 de julio de 2008 y a la Ley de Reordenamiento en Materia Económica.

El Poder Constituyente se entiende como “la capacidad que tiene toda comunidad de hombres de auto-organizarse, de darse el ser; esa energía y voluntad eficiente que configura o da forma a un ente colectivo de carácter político”.¹⁹⁹ SÁCHICA comparte criterio con QUISBERT²⁰⁰ respecto de las características del poder constituyente al que describen como un poder supremo, extraordinario, prejurídico u originario, directo, soberano, incondicional, fáctico. Así podríamos decir que es pura voluntad política y de organización de los ciudadanos de un estado. La manera más usual de participación popular en el área de poder constituyente es el referéndum, que constituye un mecanismo mediante el cual, el organismo competente elegido popularmente, en el caso del Ecuador fue la Asamblea Constituyente, adopta la decisión constitucional respectiva, la que no entra en vigencia hasta tanto no sea refrendada por una votación mayoritaria.²⁰¹ Esto es importante que señale porque permite apreciar que la decisión se encuentra condicionada a la aprobación popular del texto diseñado. En este sentido QUISBERT identifica esta limitación con un poder

¹⁹⁹ L. C. SÁCHICA, *Derecho Constitucional General*, cuarta edición, editorial Temis S.A., Bogotá, 1999, p. 19.

²⁰⁰ Cfr. E. QUISBERT, *Poder Constituyente y Asamblea Constituyente*, La Paz: ADEQ, <http://www.geocities.com/derechoconstitucional2001/poderconstituyente.htm>, 2007, p. 21 consultado el 26 de Noviembre de 2008; L. C. SÁCHICA, *Derecho Constitucional General*, cuarta edición, editorial Temis S.A., Bogotá, 1999, p. 20.

²⁰¹ Cfr. E. QUISBERT, op. cit., p. 26.

de veto que tiene el pueblo, lo cual lo hace directamente partícipe del efectivo poder. NEGRI conforme a lo apreciado corrobora que “en la actualidad los procesos democráticos son los que mas se utilizan, ya que participa el pueblo en el proceso como iniciador, instancia de aprobación, o con capacidad decisoria sobre materias constitucionales y no como mero elector de corporaciones constituyentes.”²⁰²

De acuerdo a los caracteres del poder constituyente, apreciamos que el poder constituyente tiene plenos poderes. Es decir no encuentra limitaciones formales a sí mismo. Se comenta popularmente que el único testigo de lo que ha hecho el constituyente, es la historia, y por ende será esta la única que pueda juzgar sus acciones. Sin embargo, creo que esta omnipotencia del poder constituyente no puede ser absoluta. Como ya apreciamos hace un momento, para comenzar se encuentra limitado a la aprobación del pueblo en referéndum. En este sentido Emmanuel Joseph Sieyès²⁰³ padre de la noción de poder constituyente, ha señalado que “Hay que comprender ante todo cual es el objeto o el fin de la asamblea representativa de una nación; no puede ser diferente del que se propondría la nación misma si pudiera reunirse y deliberar en el mismo lugar” De acuerdo con esto se cuestiona sobre que es la voluntad de la nación, y se da respuesta explicando que “ésta es el resultado de las voluntades individuales, como la nación es la reunión de los individuos, por lo que es imposible concebir una asociación legítima que no tenga por objeto la seguridad común, la libertad común, en fin, la cosa pública.” En este sentido admite que hay limitaciones superiores a las normas a las que tiene que atender el poder constituyente. Lo que señala el autor como seguridad común y libertad común, son sólo ejemplos de los valores absolutos provenientes del derecho natural, ejemplos de derechos fundamentales que están por encima del poder constituyente y establecen otro límite para su desenvolvimiento discrecional.

JOHN RAWLS, uno de los teóricos políticos más importantes del siglo pasado, en concordancia con lo señalado nos diagrama ilustrativamente este ejemplo que

²⁰² A. NEGRI, *El poder Constituyente*, Traducción de Clara de Marco, editorial Libertarias/Prodhufi, S.A., Madrid, 1994, p. 23.

²⁰³ E. J. SIEYÈS, *Que es el Tercer Estado*, Ediciones Orbis, Barcelona, 1973, p. 111.

considera al “poder constituyente dentro de una secuencia que ve aquel principio colocarse en un segundo estadio, después de un primer estadio originario en el que se realiza el acuerdo contractual sobre los principios de justicia y, antes de un tercer u cuarto estadio que ven respectivamente la posición de mecanismos y de jerarquías legislativas y la ejecución de la ley.²⁰⁴ El doctor RAFAEL OYARTE MARTÍNEZ²⁰⁵ comparte al respecto que “El poder constituyente no es un poder absoluto, como ningún poder en un Estado de Derecho, ni siquiera el soberano puede dar soluciones normativas antijurídicas. El problema que se presenta frente al poder constituyente originario no es de juridicidad sino de control.” Agrega más adelante en su mismo artículo *El Reconocimiento de los Derechos Fundamentales* que “Los derechos humanos son reconocidos por el derecho positivo, nacional o internacional, pero no por ello dejan de ser normas de Derecho natural, las que se encuentran sobre todo en el ordenamiento jurídico positivo.” De igual forma se ha pronunciado ROCA AÑEZ, quien ha advertido que:

“Para muchos autores, desde el punto de vista sustancial, el poder constituyente debe respetar, en primer lugar, el sentimiento colectivo que representa, debe respetar las exigencias permanentes del propio fin de la sociedad, los derechos de la persona humana y de los cuerpos intermedios. Si no respeta estos límites se torna en ineficaz, resistida o se niega a si mismo.”²⁰⁶

Ahora se explica entonces porque enmarqué en comillas la expresión “plenos poderes” de la Asamblea Constituyente Ecuatoriana, ya que ésta no ha respetado dentro de su poder, las pequeñas limitaciones al que se encuentra condicionado. Para comenzar los Asambleístas, para respaldar la gestión del Director General de la AGD,

²⁰⁴ J. RAWLS, *A Theory of Justice*, Cambridge, Mass., 1971, trad. It. Milán, 1982, pp. 171 ss., citado por A. NEGRI, *El poder Constituyente*, Traducción de Clara de Marco, editorial Libertarias/Prodhufo, S.A., Madrid, 1994, p. 23.

²⁰⁵ R. OYARTE MARTÍNEZ, *El Reconocimiento de los Derechos Fundamentales*, disponible en <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Constitucional.13.htm>, consultado el 20 de Noviembre de 2008.

²⁰⁶ O. ROCA AÑEZ, *Será un golpe de Estado? ...mejor PODER CONSTITUYENTE*, disponible en <http://www.laconstituyente.org/?q=node/2353> consultado el 20 de Noviembre de 2008.

emitieron el Mandato 13, con el que ordenan a la AGD aplicar el artículo 29 de su Ley, sin excepción, a todos los administradores y accionistas de bancos cerrados que pasaron a control de la AGD de acuerdo a lo mencionado anteriormente en este trabajo. Las decisiones-norma emitidas por la asamblea tenían efectos inmediatos de acuerdo a lo advertido anteriormente también, por lo que eran apremiadas de inmediato, irrespetando el derecho popular del pueblo de aprobar las decisiones de este cuerpo colegiado en el referéndum que tuvo lugar el 28 de Septiembre del 2008, es decir, tres meses después de que se emitiera dicho mandato, y que se aplicó sin autorización del pueblo por todo ese tiempo. Y digo por ese tiempo, porque el resultado del mencionado referéndum fue aprobatorio, pero igual eso no quita la arbitrariedad con que actuó aquella asamblea, ni legitima las actividades que realizó, ya que como bien lo señala FABIÁN CORRAL en su artículo *La derogatoria de los Mandatos*²⁰⁷, “la Asamblea Nacional Constituyente interpretó a su arbitrio y en forma extensiva las facultades que le dio la ciudadanía y se autoasignó potestades para expedir mandatos, leyes, resoluciones, etc.” Estos mandatos arbitrarios se encuentran en varias de sus disposiciones contrapuestos con lo establecido en la Constitución del Ecuador²⁰⁸. Por ejemplo advierte CORRAL que los mandatos no se encuentran incluidos como parte del ordenamiento jurídico del país en relación al art. 425, que establece el orden jerárquico de las normas, y por lo mismo señala que estos, quedaron en un limbo jurídico, e incluso si se sostuviere que son parte del ordenamiento jurídico nacional, quedarían supeditados a lo mandado en la Constitución y por ende en caso de que la contradijeren en cualquier aspecto carecerían de eficacia jurídica de acuerdo a lo que establece el art. 424 del marco normativo Ecuatoriano. Así, en el caso del mandato 13 el cual blindó a las resoluciones de la AGD para que sean inimpugnables, existiría una contraposición

²⁰⁷ F. CORRAL, *La derogatoria de los mandatos*, Diario el Comercio, publicado el 4 de Diciembre del 2008

²⁰⁸ Constitución Política del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.

con lo establecido por el art. 436 n° 2,3 de la Constitución²⁰⁹, que deja claro que todo precepto, norma o disposición del poder es impugnabile.

Además como podemos apreciar en la Declaración Universal de los Derechos Humanos²¹⁰, en su artículo 11 numeral primero señala que “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa.” Asimismo en su artículo 8 consagra que “Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución o por la Ley.”

De esta manera podemos ver como el mandato 13 violenta estos derechos fundamentales, límites del poder constituyente en primera instancia, por ser anteriores a todo ordenamiento jurídico, y connaturales de todas las personas, y posteriormente se vuelve inconstitucional cuando entra en vigencia la Constitución, ya que al dar tal fuerza a la resolución administrativa AGD-UIO-GG-2008-12, que la hace invulnerable de cualquier tipo de oposición tendiente a la protección de los derechos que puedan ser violentados por esta resolución en su aplicación, e incluso señala castigos para cualquier juez que tenga la entereza suficiente de aceptar algún recurso relacionado a este tema.

De acuerdo a esto señalado, y haciendo nuevamente referencia al artículo de CORRAL, los mandatos que se contrapusieren a lo establecido en la Constitución así

²⁰⁹ Art. 436.- La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiera la ley, las siguientes atribuciones: 2. Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado. 3. Declarar de oficio la inconstitucionalidad de normas conexas, cuando en los casos sometidos a su conocimiento concluya que una o varias de ellas son contrarias a la Constitución.

²¹⁰ Declaración Universal de los Derechos Humanos, Adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948, disponible en <http://www.un.org/spanish/aboutun/hrights.htm> , consultado el 22 de Noviembre de 2008.

como cualquier otra norma, se derogaría orgánicamente *ipso jure*, por la simple aprobación del texto constitucional que ocurrió ya en Septiembre de éste año.²¹¹

En este sentido si bien hemos constatado que sí se trata de un levantamiento de la figura societaria y que por aplicación constituye otro tipo de desestimación de la persona jurídica en el Ecuador, hemos podido también constatar la ilegitimidad de su actuar, a través del mandato 13, ya que como señaló en una entrevista CÉSAR MONTÚFAR, nadie discute los plenos poderes de la asamblea constituyente y por ende las decisiones que emanan de esta, siempre y cuando se tenga en claro que “los plenos poderes tienen dos limitaciones: no pueden ir contra los derechos fundamentales y las decisiones deberán entrar en vigencia luego de que sean aprobadas en el referendo.”²¹²

3.4. Finalidad del Levantamiento del Velo Societario y sus consecuencias en materia tributaria.

Como hemos podido apreciar a lo largo de este capítulo, el levantamiento del velo societario se aplica con la finalidad de evitar la utilización simulada o abusiva de la persona jurídica en detrimento de normas de interés público. Así este mecanismo regula a la sociedad en general por razones de Estado, políticas y económicas y debe aplicarse solamente cuando de no hacerlo se quebrantaría la paz social, el derecho, la ley y el quebrantamiento producido por el abuso quedaría impune.

Asimismo como hemos revisado, los efectos de este levantamiento es quitar el blindaje jurídico de las actuaciones de la persona jurídica y de ésta misma para así poder apreciar los fraudes que se cometen abusando de la persona jurídica y sus responsables. De acuerdo a lo señalado, DE ANGEL YAGÜEZ agrega:

²¹¹ Cfr. F. CORRAL, *La derogatoria de los mandatos*, Diario el Comercio, publicado el 4 de Diciembre del 2008.

²¹² Entrevista realizada a CESAR MONTÚFAR, publicada el 28 de Noviembre del 2007, disponible en <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/se-ratifican-los-pletos-poderes-de-la-asamblea-283449-283449.html>, consultada el 22 de Noviembre de 2008.

“La aplicación de la doctrina Jurisprudencial sobre el ‘levantamiento del velo’ de la persona jurídica en modo alguno produce como efecto la desaparición de la misma, sino que el acreedor o el tercero que se estimase perjudicado por su existencia, ocultando a través de la forma la realidad subyacente, podrá actuar contra ella para hacer efectivos sus derechos”.²¹³

²¹³ R. DE ANGEL YAGÜEZ. *La doctrina del “Levantamiento del Velo” de la Persona Jurídica en la Jurisprudencia*. Cuarta Edición, Civitas, Madrid, 1997, p. 166.

CAPÍTULO IV

ALTERNATIVAS AL LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO

4. 1. Normas Generales Antielusión

A este tema de las normas generales antielusión o como también las llaman, cláusulas antielusivas genéricas, me había referido brevemente en el capítulo segundo al tratar el tema del principio de realidad económica. Y tiene una gran importancia para el trabajo que estoy realizando porque, existe una tendencia internacional a incorporar normas generales antielusión dentro de los ordenamientos jurídicos para combatir el fraude a la ley.²¹⁴

²¹⁴ Cfr. P. M. FRIAS, *La Planificación del Fraude*, disponible en <http://www.iefpa.org.ar/seminarios/2005/documentos/frias.pdf> , consultado el 22 de Noviembre de 2008, p. 5

FRIAS²¹⁵ comenta que algunos doctrinarios proponen la aplicación de presunciones, para facilitar la aplicación de doctrinas como la de la desestimación de la persona jurídica, para combatir el fraude tributario, ya que al existir graves dificultades para conseguir medios probatorios, estas presunciones y ficciones ayudan a trasladar la carga de la prueba, y por ende ayudan a legitimar y facilitar el procedimiento en virtud del cual se aplica la doctrina señalada. Pero la autora antes señalada nos ayuda a comprender que si bien estos mecanismos son aptos para facilitar la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario contra fraudes masivos y estandarizados, de ninguna manera constituye el remedio principal frente al delito tributario, ya que a pesar de ser el que más seguridad jurídica otorgaría a los administrados, sin una cláusula genérica habría un proceso en el cual la administración tributaria siempre llegaría tarde al ilícito, si es que llega.

Otra de las opciones que se analiza para combatir el fraude a la ley tributaria es la posibilidad de normar los casos de elusión para hacerlos antijurídicos. Estos también son efectivos, pero repetimos, contra casos específicos, no representa una forma adecuada de combate contra el fraude que tiene un margen de acción casi tan grande como el derecho en si. Un ejemplo de estas normas antielusión específicas, podemos apreciar en el capítulo primero de este trabajo, en el caso mencionado en el reformado literal d) del Art. 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriano que se refiere al fraude a la ley tributaria que se comete al tratar de evitar los impuestos a la herencia, por medio de la simulación de enajenación de los bienes que iban a ser gravados, a través de una donación o compraventa. Así el artículo establece que:

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

²¹⁵ Cfr. P. M. FRIAS, *La Planificación del Fraude*, disponible en <http://www.iefpa.org.ar/seminarios/2005/documentos/frias.pdf>, consultado el 22 de Noviembre de 2008, p. 8.

transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso los impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.”²¹⁶

De tal forma que si trataríamos de evitar así los casos de fraude a la ley tributaria, tendríamos como código tributario un libro más ancho que la Biblia, y seguiría siendo impráctico y conducente a contradicciones por las pequeñas diferencias que existen entre los casos de elusión, simulación, y abuso del derecho.

Esta apreciación es corroborada por GODOI quien cita parte del informe del gobierno alemán que acompañó al anteproyecto de la Ordenanza de 1977, que menciona que “se considera que la regla general antielusión es forzosamente necesaria, pues el sistema de corrección de las elusiones a través de normas específicas no es capaz de abarcar las múltiples posibilidades de estructuración y formalización que ofrece el Derecho y en relación con las cuales el contribuyente puede cometer abusos”²¹⁷

En este sentido la conveniencia de una cláusula general antieleusión radica en que, “ésta actúa disciplinando a los contribuyentes que se auto-registren en sus esquemas fiscales, superando la dispersión de cláusulas antielusivas y compromete a la Administración a una adecuada motivación de sus actos.”²¹⁸

LINARES afirma que para evitar la elusión fiscal “los ordenamientos jurídicos han recurrido a diversos remedios, o a la combinación de varios de ellos, en función de las tradiciones jurídicas respectivas” en este sentido primero se refiere a la figura del fraude de ley; señala que en otras ocasiones se acude a las denominadas cláusulas

²¹⁶ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008.

²¹⁷ G. W. ROTHMAN, G. PACIELLO, *Elisão e Evasão Fiscal*, AA. VV., *Elisão e Evasão Fiscal*, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 13, Editorial Resenha Tributária, Centro de Estudos de Extensão Universitaria, Sao Paulo, 1988, pp. 398-399, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 140.

²¹⁸ Cfr. P. M. FRIAS, *La Planificación del Fraude*, disponible en <http://www.iefpa.org.ar/seminarios/2005/documentos/frias.pdf>, consultado el 22 de Noviembre de 2008, p. 8.

antielusión, que pueden ser generales o específicas, advirtiendo que las específicas pueden excluir la aplicación de la general o, pueden ser de aplicación subsidiaria.²¹⁹

La imposición general de límites a las conductas elusivas de los contribuyentes es tarea del poder legislativo en los sistemas jurídicos continentales afirma GODOI, ya que en efecto la aplicación de doctrinas en virtud de analogías y recurriendo a principios de derecho puede dejar insatisfacción en el contribuyente quien todavía y con apoyo doctrinario dudará de la legitimidad y de la transparencia jurídico-metodológica de tales procesos, ante la ausencia de una norma legislativa que indique a la Administración Tributaria y en última instancia a los jueces como han de actuar frente a aquellos presupuestos fáctico-normativos.²²⁰ Las normas generales antielusión son aproximativas y determinables. Su función es establecer bajo qué criterios sustantivos y con arreglo a cuales procedimientos formales la Administración Tributaria o los jueces distinguirán la economía de opción de la elusión y de la simulación, ya que si bien la doctrina tiene una grandísima importancia para este efecto, ésta es general y al ser doctrina de otros lados del mundo, no puede asumir todos los rasgos y diferencias que tienen cada una de estas instituciones mencionadas dentro de cada país, ya que la línea demarcatoria entre estos conceptos es relativa y asume rasgos peculiares según la tradición de cada Estado.²²¹

Autores como CHAPELET²²² determinan como primordial, la tarea de elaborar un cuerpo de reglas para los efectos del fraude a la ley, y sugiere que las mismas podrían tomar elementos del derecho alemán, dada la semejanza legislativa que existe con el derecho tributario continental, y dada la “idoneidad del sistema alemán para

²¹⁹ Cfr. M. I. LINARES, *El conflicto de la aplicación de la norma tributaria en la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria*, Working Paper No. 225, Barcelona, Julio de 2004, disponible en www.indret.com, consultado el 22 de Noviembre de 2008, p. 4.

²²⁰ Cfr. M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 135.

²²¹ *Ibidem*.

²²² Cfr. S. I. CHAPELET, *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf consultado el 1 de Noviembre de 2008, p. 40.

combatir la elusión fiscal bajo un sano equilibrio entre los principios de seguridad jurídica e igualdad.”²²³

Entonces de acuerdo a esta sugerencia indirecta de los autores, la primera Argentina y el segundo Brasileño, la primera proveniente de un sistema más avanzado que el nuestro en materia del fraude a la ley, el segundo proveniente de un sistema casi igual de limitado en cuanto al desarrollo del fraude a la ley tributaria, que el nuestro, revisaré el sistema alemán que seguro, nos dará una pista hacia donde debe dirigirse nuestro ordenamiento en materia de normas generales antielusión.

La Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 es la que dio origen a estas cláusulas antielusivas generales, que luego en el tiempo se fueron acomodando en las distintas nuevas ordenanzas que iban surgiendo pero que mantenían las mismas ideas encuadradas en nuevos distintos párrafos. Así el § 4²²⁴ de la ordenanza mencionada establecía que “En la interpretación de las leyes tributarias debe considerarse su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias.”

En este párrafo cuarto, podemos evidenciar como la norma manda a quien la tenga que interpretar, que para realizar esta interpretación reconstruya la operación para determinar si es elusiva analizando lo que expresa la norma; y entre lo que debe analizar señala primeramente a la finalidad.

A continuación la ordenanza en los incisos 1 y 2 del § 5 define o como lo expresa GODOI “de forma aproximativa los criterios según los cuales se debería identificar el abuso de las formas del Derecho Civil”. Es decir estos dos incisos determinan como se ha de hacer la calificación, evaluación o el enjuiciamiento de los hechos. Así estipulan que hay abuso cuando;

“la ley tributaria someta a imposición determinadas formalizaciones jurídicas teniendo en cuenta que estas son los medios adecuados a la obtención de ciertos propósitos económicos, y el contribuyente crea e implementa formalizaciones o configuraciones alternativas inusuales e

²²³ P. PISTONE, *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, CEDAM, pávia, 1995, pp. 18-19, 315-316, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 141.

²²⁴ *Ibidem*, p. 138.

inadecuadas para la obtención de los resultados económicos buscados, con el único propósito de eludir la incidencia del presupuesto de hecho de la norma tributaria.”²²⁵

Del texto citado podemos distinguir tres requisitos establecidos por este § 5 de la Ordenanza Alemana para la aplicación de la norma antielusiva. El primero consiste en que la forma jurídica elegida por el contribuyente debe ser inadecuada para la obtención del resultado económico buscado. El segundo requisito que se distingue es que el resultado económico alcanzado por el contribuyente debe ser sustancialmente igual al que se alcanzaría a través una correcta aplicación de las formas jurídicas previstas en la ley tributaria. Por último el tercer requisito consiste que en virtud del análisis de los primeros dos requisitos se pueda llegar a la conclusión de que la única motivación que tuvo el contribuyente para adoptar las formas alternativas, fue la de reducir o eludir la carga tributaria.²²⁶ En el párrafo sexto se establece además una prohibición expresa en contra de este empleo abusivo de formas y configuraciones, en caso de que se configure el caso elusivo de acuerdo a los requisitos señalados en el párrafo quinto. “La ley tributaria no podrá ser eludida mediante abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”.²²⁷

La ventaja de una norma general antielusiva como ésta que he señalado de la ordenanza alemana es que, al normativizarse desaparece la diferencia que existe doctrinariamente entre abuso del derecho y fraude a la ley, ya que de acuerdo con lo

²²⁵ M. S. GODOI, op. cit, p. 137.

²²⁶ Cfr. A. HENSEL, *Diritto tributario*, traducido por DINO JARACH, Giuffrè, Milán, 1956, pp. 143-147, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 138.

²²⁷ Párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 (Párrafo 6 de la Ordenanza de 1919), citada por M. I. LINARES, *El conflicto de la aplicación de la norma tributaria en la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria*, Working Paper No. 225, Barcelona, Julio de 2004, disponible en www.indret.com, consultado el 22 de Noviembre de 2008, p.5.

señalado por Diez-Picazo “cuando se normativiza el concepto de derecho subjetivo, pasa a entenderse como norma puesta a disposición de un sujeto”²²⁸

Otra norma general antielusión que puede ser interesante como precedente de análisis, es la que adoptó la legislatura de Portugal. Allí se encuentran definidas las normas antiabusos como aquellas que “consagran la eficacia frente a la Administración Tributaria de actos o negocios jurídicos celebrados o practicados con manifiesto abuso de formas jurídicas.”²²⁹ De acuerdo con esto, GODOI resalta la importancia de esta normativa, ya que distingue entre los conceptos que regula contemplando reglas específicas para cada una de ellas.

La regla de la elusión por ejemplo determina que los actos o negocios jurídicos “son ineficaces cuando se demuestre que fueron realizados con el único o principal objetivo de reducción o eliminación de los impuestos que serían debidos en virtud de actos o negocios jurídicos de resultado económico equivalente, caso en el que la tributación recae sobre estos últimos”²³⁰

Otra de las ventajas de esta normativa general antielusión es que establece garantías para resguardar el debido proceso, a la vez que establece las normas contra el fraude a la ley. Así por ejemplo contempla el derecho del contribuyente para manifestarse aportando las pruebas que este considere pertinentes, antes de que se emita el acto de rango máximo que aplica la disposición antiabuso, de tal forma que la autoridad pueda tomarlas en consideración para su decisión. Es decir garantiza el debido proceso a la vez que determina la regla contra el fraude a la ley. Además señala que “la autoridad tiene la obligación de indicar la verdadera sustancia económica de los actos y demostrar que la celebración de los mismos tuvo como finalidad única o

²²⁸ L. DIEZ-PICAZO, *El abuso del derecho y el fraude a la ley en el Nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones*, en *Documentación Jurídica*, n. 4, 1974, p. 1343, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 143.

²²⁹ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 156.

²³⁰ *Ibidem*.

principal evitar la tributación”²³¹ lo cual garantiza la motivación que deben tener las decisiones que provengan del Estado en contra de los administrados. Y por último da la facultad al contribuyente de recurrir a la función judicial en caso de que no quede satisfecho con el fallo administrativo. Esto no nos resulta nada nuevo dado que, en el Ecuador uno puede en virtud de una autorización legal acudir a la vía administrativa, agotarla y después acudir a la función judicial en caso de no estar satisfecho con la resolución administrativa, e incluso tiene uno la facilidad de acudir a la función judicial directamente sin acudir a la función administrativa, o sin necesidad de agotarla en algunos casos. Sin embargo se aprecia como una importante aportación de la legislatura portuguesa para la normativización antielusiva.

Godoy comenta al respecto de esta normativa portuguesa que en todas partes donde se aprobó una norma general antielusión como ésta, “los tribunales han sabido compaginar la norma antiabuso con la preservación del espacio de las legítimas economías de opción”²³².

De acuerdo a lo visto, las normas antielusión ya sean éstas generales o específicas constituyen una alternativa a la doctrina del fraude a la ley para combatir el fraude tributario. Pero como alternativa no implica esto que deban ser excluyentes una medida de la otra, ya que funcionando en conjunto se logran mejores resultados. Así existen Estados donde los mecanismos doctrinales funcionan mejor que los normativos, sin embargo en el derecho continental, al ser muy positivista los jueces deben ajustarse en sus fallos a un sistema normativo predeterminado, lo cual permite dar más certeza y seguridad al administrado.²³³

Existen sin embargo otras alternativas al levantamiento del velo societario en el derecho tributario. Por ejemplo se puede decidir que en el derecho tributario de determinado Estado, con el objetivo de privilegiar la seguridad jurídica y el principio

²³¹ M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 156.

²³² *Ibidem*, p. 165.

²³³ Cfr. S. I. CHAPELET, *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf consultado el 1 de Noviembre de 2008, p. 36.

de legalidad tributaria, no se apliquen doctrinas como la del fraude a la ley. En este sentido todo lo que no está prohibido ni ordenado por el legislador le está permitido al ciudadano en virtud de la seguridad jurídica y del principio de autonomía de la voluntad. En este sentido se establece un carácter restrictivo para la interpretación, y una prohibición de aplicar presunciones, de tal forma que se genera un *in dubio contra fiscum* como lo llama GARABEDIAN²³⁴, cuando se refiere a esta característica que tenía el ordenamiento belga anterior a 1993, cuando se expidió una norma general antielusiva y que fue criticada abiertamente por pensadores de ese país, llegando a señalar que en virtud de tal norma, “el derecho dio adiós a la justicia”²³⁵, aseverando la inseguridad jurídica y arbitrariedad que traería tal norma. Esta última alternativa mencionada no parece estar muy enrumada conforme a la tendencia evolutiva del derecho en el área, pero sin duda constituye una opción que rige en ciertos Estados y que es defendida por importantes doctrinarios de igual manera.

La norma contemplada por el ordenamiento ecuatoriano que más se parece a una norma general antielusión es la mencionada en el art. 17 del Código Tributario. Esta dispone que:

“Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”²³⁶

²³⁴ D. GARABEDIAN, Branch report – Belgium, IFA, *Form and substance in tax law*, Cahiers de Droit Fiscal Internacional, v. LXXXVIIa, Kluwer, La Haya, 2002, pp. 153, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 161.

²³⁵ J. MALHERBE, *L'esperienza belga*, Giuffrè, Milán, 1999, pp. 33-75, citado por M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 163.

²³⁶ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

Si comparamos la norma del ordenamiento ecuatoriano con la del ordenamiento alemán, o portugués, podemos apreciar que ésta se encuentra incompleta ya que necesita de otras normas que señalen como se ha de hacer la calificación, evaluación o el enjuiciamiento, ya que lo único que tenemos es una norma relativa a la interpretación.

CONCLUSIONES

De acuerdo a lo analizado en el trabajo hemos podido apreciar que las personas jurídicas son sujetos creados artificialmente por el Derecho, que tienen su origen en el derecho de asociación de las personas y que tienen como finalidad el facilitar que varias personas puedan realizar distintas actividades, generalmente comerciales, conjuntamente uniendo sus esfuerzos para ello. Como se dejó claro, las personas jurídicas a las que nos referimos en el trabajo son las sociedades de capital que tienen entre sus características la de tener una personalidad jurídica distinta de la de sus socios y consecuentemente la limitación de la responsabilidad de la compañía al capital aportado por los socios para la creación de la misma. Y claro como se explicó también, al tener las personas jurídicas una incapacidad relativa para actuar, necesitan de un representante legal que actúe por ellas, el cual como representante constituye garantía de la compañía porque responde solidariamente por las obligaciones tributarias de la misma.

Sin embargo, a esta creación del Derecho que constituye la persona jurídica, que se la concibió por el legislador como una herramienta para generar desarrollo, inversión, crecimiento económico entre otras cosas positivas, suele ser mal utilizada para eludir las normas jurídicas.

La elusión es resumidamente una “maña” jurídica, un aprovechamiento de un vacío legal. De acuerdo a lo explicado constituye una acción que está apegada a la ley;

es decir, no implica una violación directa de la misma, lo que la diferencia de la evasión y la simulación, ambas instituciones tipificadas como delitos tributariamente hablando. Sin embargo, esta acción apegada a la ley tiene como único objetivo el de lograr una minoración en la cuantía del tributo a pagarse, o que no se tenga que pagar el mismo. En este sentido en el Derecho Tributario, la elusión tiene una connotación negativa, por lo que las legislaciones se valen de distintos medios para combatir el fraude a la ley tributaria que se comete a través del abuso de las formas de la persona jurídica. Como se advirtió el abuso de las formas se puede presentar ya sea por el abuso de la responsabilidad limitada, o por el abuso de la cobertura societaria en sí respecto de la separación personal y patrimonial que existe entre ella y sus socios.

El abuso de la responsabilidad limitada conduce a sanciones penales para los responsables de distintos delitos que se hayan cometido a través de la persona jurídica y que de acuerdo al mencionado art. 345 del Código Tributario²³⁷, pueden ser imputados, no solo al administrador o representante legal de tal compañía, sino al contador, al director financiero y a las demás personas que hayan tenido a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, si es que se llega a comprobar que su conducta fue dolosa. Como se explicó en el trabajo, este tipo de abuso se presenta cuando se quiere eludir las responsabilidades que devienen, por ejemplo, del mal manejo de las empresas.

El abuso, en cambio, de la separación patrimonial y personal de los socios respecto de la persona jurídica se presenta de distintas maneras, algunas han sido analizadas en el trabajo, y para su resarcimiento lo que se busca es que se aplique el impuesto que corresponde al real hecho generador que se pretendió eludir.

A lo largo de la tesis analizamos que el fraude a la ley tributaria puede ser combatido de tres formas; administrativa, judicial y legislativamente. Es decir es un problema en el que los tres poderes de los estados pueden trabajar conjuntamente para resolverlo. Una de las formas para combatir el fraude a la ley es a través de la

²³⁷ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

figura del levantamiento del velo societario. El levantamiento del velo societario es un mecanismo o técnica interpretativo-aplicativa, mediante el cual resulta posible prescindir de la forma que reviste a una sociedad, asociación, negocio, conjunto de negocios o actos, bienes u operaciones, para negar su existencia autónoma como sujeto de derecho frente al fraude a la ley tributaria que se ha cometido en abuso de la forma jurídica o para contrarrestar los fraudes cometidos por los miembros de una persona jurídica teniendo como cobertura la misma. Es decir que el levantamiento del velo societario en materia tributaria tiene como finalidad el quitar el blindaje jurídico de la persona jurídica y de sus acciones, para poder calificar correctamente el hecho generador que se ha realizado y apreciar los responsables de las actividades de la empresa. El fraude a la ley tributaria tiene siempre como perjudicado al Estado como sujeto activo de la relación tributaria, es por esto que lo que se busca es que el contribuyente pague el real tributo correspondiente a la operación realizada, nada más, ya que la elusión no se encuentra penada por ninguna norma, y en virtud del principio de legalidad no se puede penar un delito ni pedir reparación respecto del delito cuando no se encuentra tipificado. Civil y penalmente hablando, el panorama es distinto ya que el perjudicado de los abusos que se cometen a través de la persona jurídica no será siempre el Estado y si fuere éste, no lo será solamente como sujeto activo de una relación jurídica sino dentro de una relación contractual u obligacional. En este sentido podría señalar que en el Derecho Civil y Penal los mayores problemas respecto de los abusos que se pueden presentar a través de la persona jurídica tienen que ver con el abuso de la responsabilidad limitada, por lo que civilmente se busca la reparación pecuniaria del daño que se haya producido por el abuso de la figura de la persona jurídica, y penalmente que se castigue el delito que se haya cometido a través de ella, utilizándola como recubrimiento.

Así que enfocándome en la perspectiva tributaria el objetivo de la tesis era analizar si la Administración Tributaria Ecuatoriana podía realizar levantamientos del velo societario para combatir el fraude a la ley tributaria. Como se pudo observar en el trabajo, las administraciones tributarias de otros países del mundo se encuentran

plenamente facultadas para realizar levantamientos del velo societario en virtud de la potestad que les ha conferido el órgano legislativo de cada uno de estos países, con lo cual sus actuaciones para este efecto se encuentran autorizadas por la ley y por tanto, no son autoritarias y respetan los principios del Derecho Tributario que protegen a los contribuyentes.

En este sentido, se analizó la posibilidad de que esta figura se aplique en el Ecuador por el SRI, en virtud de la potestad que tiene la administración tributaria para determinar obligaciones tributarias y sujetos pasivos de las mismas de acuerdo con el art. 68 del Código Tributario²³⁸. El análisis realizado tenía como fundamento el art. 17 del mismo código, que como se advirtió, señala la calificación económica a la que se sujetarán los actos jurídicos que constituyan hechos generadores de obligaciones tributarias, teniendo en cuenta las situaciones o relaciones económicas que realmente existan o se establezcan por los contribuyentes.

Para el análisis de la facultad de la Administración Tributaria se consideraron distintos aspectos que involucran un procedimiento como el del levantamiento del velo societario. En este sentido se apreció que el SRI dispone de los mecanismos de prueba óptimos para poner en marcha la técnica mencionada al disponer de presunciones para poder realizar la determinación que conduzca a la desestimación de la forma jurídica. Así, el SRI se libera de la carga de la prueba que suele ser una de las partes más problemáticas de este proceso. Sin embargo, al avanzar en el análisis descubrimos que en el Ecuador a pesar de que suponíamos desaparecida la institución del *solve et repete* para objetar las decisiones de la Administración Tributaria, esta se encuentra camuflada bajo la figura de la caución y representa una violación a los derechos de los contribuyentes, es decir, una piedra en el zapato para la administración si quisiera poder realizar un levantamiento del velo societario.

Otro de los problemas que enfrenta la aplicación del mecanismo en cuestión, es que las reclamaciones de los contribuyentes respecto de las determinaciones que

²³⁸ Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

realice el fisco, son revisadas por las mismas personas que emitieron la determinación en primer lugar, por lo que nuevamente los derechos de los contribuyentes se verían afectados en caso de que la hacienda realizara un levantamiento del velo societario.

Además es claro que las actuaciones del sector público deben sujetarse a lo que manda la ley, en virtud del principio de legalidad, por lo que sin autorización expresa de la ley, este mecanismo que si bien puede encontrarse bien intencionado, afectaría a los derechos de los administrados no solo por vulnerar el derecho a la defensa y las garantías del debido proceso entre otras, sino también porque vulneraría la seguridad jurídica de los administrados, característica básica de cualquier estado de derecho y principio que también fue revisado en el trabajo. Es claro de acuerdo a la ponderación de bienes jurídicos que se realizó entre la seguridad jurídica y la eficiencia administrativa, que ambos bienes son importantes para el Estado. Sin embargo, respecto del levantamiento del velo societario por parte de la Administración Tributaria se debe ponderar por la seguridad jurídica por constituir una garantía constitucional de los administrados.

El análisis realizado en el trabajo nos llevó a examinar quien sí podía valerse del mecanismo del levantamiento del velo societario para combatir al fraude tributario en materia tributaria y pudimos darnos cuenta que en el Ecuador el único poder legítimamente autorizado para realizar levantamientos del velo societario en materia tributaria es el poder judicial, en virtud de su facultad para interpretar las normas, de acuerdo a lo comentado en el capítulo tercero, y a los fallos de triple reiteración que fueron también revisados en aquél capítulo y que han instituido la figura dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Es importante sin embargo admitir que, al analizar distintas legislaciones y posiciones doctrinales al respecto del mecanismo del levantamiento del velo, pude darme cuenta de la necesidad que existe de que la administración tributaria pueda realizar este tipo de procedimientos. Claro teniendo en cuenta que los derechos de los contribuyentes no se vean vulnerados.

En este sentido fue de gran importancia el estudio que se realizó sobre los levantamientos del velo societario que realizó la AGD y que seguirá realizando,

porque pudimos apreciar para comenzar que otras instituciones pueden realizar levantamientos del velo societario en el país, y luego cuanto daño puede hacer el poder del Estado cuando esta fuera de control, ya que los levantamientos del velo que ha realizado la AGD vulneran todo tipo de derechos de los administrados, atentando incluso contra las garantías fundamentales establecidas en la Declaración de los Derechos Humanos y en la misma Constitución.

Dentro del estudio realizado para la tesis analizo también, las alternativas que existen a la aplicación del levantamiento del velo societario para combatir al fraude tributario. De acuerdo con esto se observa que las normas ya sean específicas o generales antielusión son básicas para que se pueda realizar un correcto control del fraude a través de la función judicial y aún más importante para que este control pueda provenir de la administración tributaria. Es así que los ordenamientos jurídicos de distintos países que se analizan en el capítulo IV, las han incluido para que la lucha contra el fraude a la ley tributaria no sea una tarea exclusiva de uno de los poderes del Estado, sino que como mencioné al principio de estas conclusiones sea tarea de los tres, con lo que se optimizarán los resultados de esta noble causa que tiene por fin que se paguen correctamente los tributos para poder lograr una más igualitaria repartición de la riqueza en el país.

RECOMENDACIONES

Considero que el ordenamiento jurídico ecuatoriano, al igual que el peruano o el español debería contener normas expresas sobre el fraude a la ley. Para esto creemos que es necesario que se realice una reforma legislativa en la que se establezca claramente en virtud de una norma que el fisco está habilitado a desestimar la personalidad jurídica cuando la misma se utiliza para eludir el pago de impuestos. La reforma debe proveerle a la Administración Tributaria de medios probatorios ágiles y de fácil aplicación que le den suficiente libertad para poder distinguir la realidad de los actos que se realizan. Estos medios probatorios pueden constituirse entre otros por presunciones que siempre permitan prueba en contrario, de tal forma que no se produzcan arbitrariedades pero que trasladen la carga de la prueba a quien tenga interés en defender su posición. Es claro que la legislación debe desaparecer del ordenamiento jurídico tributario instituciones arcaicas como las del *solve et repete* que lo único que hacen es vulnerar los derechos de los contribuyentes. Es necesario, también que las resoluciones que provengan del ente tributario administrativo no sean tratadas por la misma autoridad que realizó la determinación de una específica situación como la elusión tributaria. Para esto se debería crear un órgano independiente de la función judicial, es decir administrativo, pero a su vez independiente del ente recaudador para que analice estos conflictos que surjan de las determinaciones que realice la administración tributaria en contra de los

contribuyentes. Este órgano que se cree no debería tener la última palabra en cuanto al conflicto existente, sino que su resolución debe ser susceptible de apelación ante las salas fiscales de la Corte Superior de Justicia de tal forma que, sea la justicia ordinaria la que determine el resultado final del conflicto en el caso de que el contribuyente no esté de acuerdo con la resolución. En este sentido es importante que se mantenga la facultad del administrado de acudir a la justicia ordinaria de manera alternativa, sin necesidad de recurrir primero a discutir el tema administrativamente, ya que esto representa una garantía para sus derechos.

La reforma legislativa de la que hablo debe crear normas antielusivas que faciliten el trabajo a las cortes y si se diera el caso a la administración tributaria. Es notorio que los casos de aplicación concreta de tales normas no dejarán de ser difíciles por tal reforma, pues así como el derecho evoluciona, las técnicas del fraude también lo hacen, y aunque el fraude a la ley sea expresamente previsto por el legislador, éste no dejará de ser un concepto cuyos presupuestos de aplicación no están rígidamente definidos en la normativa legal. Por esto se debe tener extremado cuidado con la normativa que se genere con el propósito de combatir el fraude tributario, ya que una excesiva elasticidad o una exagerada restricción del ámbito de aplicación de la figura pueden comprometer el equilibrio de los principios jurídicos concebido por el legislador, y los derechos fundamentales.²³⁹

Considero necesario por lo expuesto en el anterior párrafo que se modernice y agilite al departamento de inteligencia fiscal del SRI para que trabaje conjuntamente con el tribunal fiscal sugerido, realizando activamente estudios, análisis y cruces de información con el objetivo de detectar posibles actos de defraudación a la ley tributaria, identificando los mecanismos, formas y procesos empleados, e innovando al proponer estrategias y guías técnicas que orienten y guíen la lucha contra la elusión

²³⁹ Cfr. M. S. GODOI, *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 31.

tributaria que debe procurar evolucionar igual o mas rápido que las técnicas del fraude a la ley tributaria.²⁴⁰

Por último considero que el Estado no puede permitir que se repitan levantamientos del velo, ni en general actuaciones arbitrarias y vulneradoras de todo tipo de derechos de los administrados como las que ha realizado la AGD, institución que tratando de luchar por una noble causa, convirtió a la lucha contra el fraude que tuvo lugar con la quiebra de los bancos a partir del año 1998, en una cacería de brujas, totalmente ilegítima, y violatoria de derechos fundamentales de los administrados.

²⁴⁰ Cfr. M. ARDAYA VÁSQUEZ, *Fiscalización y determinación tributaria*, 1as. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Superintendencia Tributaria, La Paz, 2008, pp. 395, 396.

BIBLIOGRAFÍA

ALESSANDRI, ARTURO Y SOMARRIVA, MANUEL: *Curso de Derecho Civil, las fuentes de las Obligaciones*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1942.

ALESSANDRI, ARTURO Y SOMARRIVA, MANUEL: *Curso de Derecho Civil, Fuentes de las obligaciones*, t. II, Editorial Cultural Andrómeda, Santiago de Chile, 1976.

ALEXY, ROBERT: *El concepto y la validez del derecho, Sistema Jurídico y Razón Práctica*, Editorial Gedisa, Barcelona 2004.

ALTERINI, Atilio Anibal: *La Inseguridad Jurídica*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1993.

ARAOZ VILLENA, LUIS ALBERTO: *El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad*, J. E. Danós Ordoñez (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006.

ARDAYA VÁSQUEZ, MARLENE: *Fiscalización y determinación tributaria*, 1as. Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Superintendencia Tributaria, La Paz, 2008.

BARCELONA LLOP, JAVIER: *Ejecutividad, Ejecutoriedad y Ejecución forzosa de los Actos Administrativos*, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Cantabria, Santander, 1995.

BORDA, GUILLERMO JULIO: *Persona Jurídica y el corrimiento del velo societario*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2001.

BRAVO CUCCI, JORGE: *¿Existe fraude a la ley tributaria en el Perú?*, J. E. Danós Ordoñez (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006.

CABANELLAS DE LAS CUEVAS, GUILLERMO: *Derecho Societario, Parte General. La Personalidad Jurídica Societaria*, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 1994.

CABANELLAS DE TORRES, GUILLERMO: *Diccionario Jurídico Elemental*, décimo quinta edición, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2001.

CHARRASQUER CLARI, MARIA LUISA: *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, Editorial Tirant lo blanch, Valencia, 2002.

CIFUENTES, SANTOS: *Negocio Jurídico*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1986.

DE ÁNGEL YAGÜEZ, RICARDO: *La doctrina del “Levantamiento del Velo” de la Persona Jurídica en la Jurisprudencia*. Cuarta Edición, Civitas, Madrid, 1997.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Vigésima Primera Edición, Editorial Espasa – Calpe S.A., Madrid. 1992.

Diccionario de Sinónimos y Antónimos. Biblioteca de la Lengua, Prólogo de Manuel Seco. Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid. 2002.

Diccionario de la Lengua Española y de Nombres Propios, Editorial Océano, Barcelona, 2000

FERRARA, FRANCISCO: *Teoría de las Personas Jurídicas*, Editorial Jurídica Universitaria. Volumen 4. Serie personas y bienes. México D.F., 2002.

GAGLIARDO, MARIANO: *Sociedades Anónimas*, Editorial Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1990.

GARCÍA VIZACAÍNO, CATALINA: *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y Jurídicas*, t. 1, 2ª. Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.: *Derecho Financiero*, 9ª edición, t. I y II, Editorial La ley, Buenos Aires, 2004.

GODOI, MARCIANO SEABRA: *Fraude a la Ley y Conflicto en la Aplicación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

HENKEL, HEINRICH: *Introducción a la filosofía del derecho*, traducido por Enrique Gimbernat Ordeig, Editorial Taurus, Madrid, 1968.

HOBBS, THOMAS: *Leviatán*, t. 1, Editorial Gernika S.A., México D.F., 1994.

INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO: *Estatutos Resoluciones de las Jornadas*, Fundación de Cultura Universitaria, primera edición, Montevideo, 2004

JARACH, DINO: *Estudios de Derecho Tributario*, Ediciones Cima Profesional, Buenos Aires, 1998.

JENTZ, MILLER & CROSS: *Business Law*, Thomson South-Western, Estados Unidos, 2005.

KELSEN, HANS: *Teoría General del Estado*, traducción directa del alemán por Luis Legaz Lacambra, Editora Nacional, Mexico D.F, 1973.

LOHMANN LUCA DE TENA, GUILLERMO: *El Negocio Jurídico*, 2da Edición, Editorial Grijley, Lima. 1997.

LOOR MERA, ANGEL: *Manual de Derecho Penal Tributario*, Primera Edición, Ángel Loor Mera, Quito, 2003.

LÓPEZ MEZA, MARCELO J. Y CESANO, JOSÉ DANIEL: *El abuso de la Personalidad Jurídica de las Sociedades Comerciales*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 2000.

MISPIRETA GALVEZ, CARLOS ALBERTO: *El allanamiento de la personalidad Jurídica o Levantamiento del velo societario*, en Instituto Peruano de Derecho Mercantil (IPDM), *Tratado de Derecho Mercantil*, Derecho Societario T.I., Gaceta Jurídica, Lima, 2004

MARTÍN QUERALT, JUAN; LOZANO SERRANO, CARMELO y POVEDA BLANCO, FRANCISCO: *Derecho Tributario*, 6ª Edición, Editorial Aranzadi, Navarra, 2001.

MONROY CABRA, MARCO G.: *Introducción al Derecho*, Editorial Temis, duodécima edición, Bogotá, 2001.

NEGRI, ANTONIO: *El poder Constituyente*, Traducción de Clara de Marco, editorial Libertarias/Prodhufi, S.A., Madrid, 1994.

OSPINA FERNANDEZ, GUILLERMO Y OSPINA ACOSTA, EDUARDO: *Teoría General del Contrato y del Negocio Jurídico*, Sexta Edición, Editorial Temis S.A., Bogota, 2000.

PATIÑO LEDESMA, RODRIGO: *Sistema Tributario Ecuatoriano*, v. I y II, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, Quito, 2005.

PÉREZ DE AYALA, JOSÉ LUÍS y GONZÁLEZ, EUSEBIO: *Derecho Tributario I*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1994.

PÉREZ LUÑO, ANTONIO ENRIQUE: *La seguridad jurídica*, Editorial Ariel S.A, Barcelona, 1994.

ROUSSEAU, JEAN JACQUES: *El Contrato Social*, Segunda Edición, Editorial Espasa - Calpe S.A., Madrid, 1972.

SÁCHICA, LUIS CARLOS: *Derecho Constitucional General*, cuarta edición, editorial Temis S.A., Bogotá, 1999.

SERICK, ROLF: *Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso de derecho por medio de la persona jurídica*, traducido por José Puig Brutau, Editorial Ariel, Barcelona, 1958.

SIEYÈS, EMANUEL JOSEPH: *Que es el Tercer Estado*, Ediciones Orbis, Barcelona, 1973.

TALLEDO MAZÚ, CESAR: *La Norma VII del Código Tributario y la Calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía*, J. E. Danós Ordoñez (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006.

TAVEIRA TÔRRES, HELENO: *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*, J. E. Danós Ordoñez (Editor), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*, Editorial Palestra, Lima. 2006.

VEGA BORREGO, FÉLIX ALBERTO: *Las Medidas contra el Treaty Shopping*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

VILLEGAS, HECTOR B.: *Curso de Finanzas y Derecho Financiero y Tributario*, Octava Edición, editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

VILLEGAS, CARLOS GILBERTO: *Tratado de las Sociedades*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, Primera Edición, 1995.

ARTÍCULOS EMPLEADOS

CALDERÓN VILLEGAS, JUAN JACOBO. *Constitucionalización del Derecho Comercial desde la Dogmática de los Márgenes de Acción*, disponible en http://dspace.icesi.edu.co/dspace/bitstream/item/950/1/Constitucionalizacion_der echo.pdf, consultado el 16 de Septiembre de 2008.

CHAPELET, SONIA IVONE: *Levantamiento del Velo de la Persona Jurídica*, disponible en http://www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf, consultado el 29 de Octubre de 2008.

CORRAL, FABIÁN: *Los Principios*, publicado por Diario el Comercio, el viernes, 02 de marzo de 2007, disponible en http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=611&Item id=54 consultado el 11 de Noviembre de 2008.

CORRAL, FABIÁN: *La Seguridad Jurídica*, Diario el Comercio, 01 de febrero de 2008, disponible en http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Item id=48 consultado el 16 de Noviembre de 2008.

CORRAL, FABIÁN: *La derogatoria de los mandatos*, Diario el Comercio, publicado el 4 de Diciembre del 2008.

FRIAS, PATRICIA MIRIAM: *La Planificación del Fraude*, disponible en <http://www.iefpa.org.ar/seminarios/2005/documentos/frias.pdf> , consultado el 22 de Noviembre de 2008.

FUNDACIÓN HACIA LA SEGURIDAD IMPERIO DE LA LEY, *La seguridad jurídica*, disponible en <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.F.Judicial.104.htm>, consultado el 15 de Noviembre de 2008.

JIMÉNEZ TACLE, VINICIO: *La libertad de asociación y de reunión con fines pacíficos*, disponible en <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Constitucional.173.htm>, consultado el 16 de octubre de 2008.

LINARES, GIL M.: *El conflicto de la aplicación de la norma tributaria en la ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria*, Working Paper No. 225, Barcelona, Julio de 2004, disponible en www.indret.com, consultado el 22 de Noviembre de 2008.

MONTÚFAR, CESAR: Entrevista, publicada el 28 de Noviembre del 2007, disponible en <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/se-ratifican-los-pletos-poderes-de-la-asamblea-283449-283449.html>, consultada el 22 de Noviembre de 2008.

OYARTE MARTÍNEZ, RAFAEL: *El Reconocimiento de los Derechos Fundamentales*, disponible en <http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Constitucional.13.htm>, consultado el 20 de Noviembre de 2008.

PARRONDO, ALFREDO JAVIER, *La administración tributaria frente a la planificación fiscal internacional en un contexto globalizado* Boletín AFIP N° 26, 01 de Septiembre de 1999, p. 1611, disponible en [http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000045_1999_09_01.xml?fn=document-frameset.htm&f=templates\\$3.0](http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Otras%20Publicaciones/Doctrinas/doc_c_000045_1999_09_01.xml?fn=document-frameset.htm&f=templates$3.0) consultado el 5 de Noviembre de 2008.

QUIROGA PERICHE, CARLOS ENRIQUE: *Teoría del Levantamiento del Velo Societario: Es aplicable en el Derecho Peruano*, Universidad Nacional de Trujillo, Facultad de Derecho, Trujillo, disponible en http://www.teleley.com/articulos/art_leva_velo_soc.pdf, consultado el 07 de noviembre de 2008.

QUISBERT, ERMO: *Poder Constituyente y Asamblea Constituyente*, La Paz: ADEQ, <http://www.geocities.com/derechoconstitucional2001/poderconstituyente.htm>, 2007, consultado el 26 de Noviembre de 2008.

ROCA AÑEZ, OSWALDO. *Será un golpe de Estado? ...mejor PODER CONSTITUYENTE*, disponible en <http://www.laconstituyente.org/?q=node/2353> consultado el 20 de Noviembre de 2008.

SALVADOR, MARÍA LOZADA: *A treinta años de "SWIF-DELTEC": Los deberes incumplidos de los bancos extranjeros*, disponible en http://www.legalmania.com.ar/actualidad_general/art_salvador_lozada.htm, consultado el 10 de diciembre de 2008.

RESOLUCIONES JUDICIALES

CHIVERIA S.A. c. Director General de Rentas, publicado en la Gaceta Judicial, Año C, Serie XVII, No. 2, p. 523, el 4 de marzo de 1999 en Quito.

Diners Club del Ecuador S.A. Sociedad Financiera c. Mariscos de Chupadores Chupamar S.A., publicado en la Gaceta Judicial, Año CII, Serie XVII, No. 5, p. 1262, Quito, 21 de marzo de 2001.

Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, No. 127, Supreme Court of the United States, disponible en <http://www.independentdealer.com/library/library15.asp> , consultado el 24 de Noviembre de 2008.

José Miguel Massuh Buraye c. Roberto Massuh Dumani, Juicio No. 135-2003, publicado en R. O. No. 128 del Viernes, 18 de julio del 2003.

Rubén Morán Buenaño c. Ricardo Antonio Onofre González y otro, Resolución No. 393-99 de fecha 08 de julio de 1999 en el Juicio No. 1152-95, disponible en la Gaceta Judicial, Año XVI, Serie XVII No. IV.

NORMATIVA NACIONAL

Codificación del Código Tributario, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 392 del 30 de julio de 2008.

Codificación del Código de Procedimiento Civil publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 58 del 12 de julio de 2005.

Codificación de la Ley de Compañías, publicada en el Registro Oficial 312 del 5 de Noviembre de 1999.

Código Civil Ecuatoriano, publicado en el suplemento de Registro Oficial 104 del 20 de Noviembre de 1970.

Código Penal Ecuatoriano, publicado en el suplemento de Registro Oficial 147 de 22 de Enero de 1971.

Constitución Política del Ecuador, publicada en el suplemento del Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008.

Ley de Modernización del Estado, Ley No. 50, publicada en el Registro Oficial 349 del 31 de Diciembre de 1993.

Ley No. 41 de creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial 206 del 2 de Diciembre de 1997.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial 223 del 30 de Noviembre de 2007.

Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributaria-Financiera, Ley No. 98-17 publicada en el Suplemento No. 78 del Registro Oficial de 1 de diciembre de 1998.

Resolución AGD-UIO-GG-2008-12, expedida con fecha 8/7/2008, disponible en <http://190.95.206.211/joomla/pdf/Reso12.pdf> , consultado el 26 de Noviembre de 2008.

Resolución JB-2008-1167 del 3 de septiembre del 2008, disponible en http://www.superban.gov.ec/downloads/normativa/2008/Junta_Bancaria/resol_JB-2008-1167.pdf , consultado el 26 de Noviembre de 2008.

NORMATIVA INTERNACIONAL

Código Civil Español, disponible en <http://civil.udg.edu/normacivil/estatal/cc/indexcc.htm> consultado el 8 de Noviembre de 2008.

Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada y proclamada por la Asamblea General en su resolución 217 A (III), de 10 de diciembre de 1948, disponible en <http://www.unhchr.ch/udhr/lang/spn.htm> consultado el 12 de noviembre de 2008.

Ley Argentina sobre Procedimiento Tributario, Ley No. 11683 disponible en <http://ar.vlex.com/vid/467489>, consultado el 4 de Noviembre de 2008.

Ley de sociedades Comerciales Argentina, Ley No. 19.550 disponible en <http://www.juridice.com.ar/leyes/leysoc.htm>, Consultado el 4 de Noviembre de 2008.

Modelo de Código Tributario preparado para el programa conjunto de tributación de la OEA/BID, Segunda Edición, Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de Estados Americanos, Washington D.C., 1968.

Modelo de Código Tributario del CIAT disponible en www.unav.es/tributario/Documentos/modelo_codigo_tributario_1997.pdf, consultado el 26 de Noviembre de 2008.