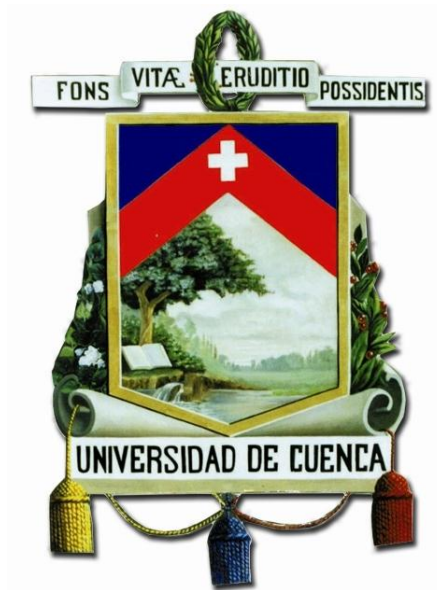


UNIVERSIDAD DE CUENCA



FACULTAD DE JURISPRUDENCIA CIENCIAS POLITICAS Y SOCIALES

ESCUELA DE DERECHO

LOS PARAÍDOS FISCALES: SU INCIDENCIA JURÍDICO-ECONÓMICA EN EL ECUADOR

Monografía previa a la obtención del Título de Abogado de los Tribunales de Justicia de la República y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales.

Autor:

Francisco Xavier Ochoa Carrasco
C.I.0104988092

Director:

Dr. Marlon Tiberio Torres Rodas
C.I.0301504643

CUENCA - ECUADOR

2016



RESUMEN

El presente trabajo investigativo tiene por objeto establecer el concepto y características de los estados o territorios que son considerados paraísos fiscales por la legislación ecuatoriana. En esta virtud, se demostrará las afecciones y problemáticas que conlleva su uso, en un marco global y nacional, y se indicará los perjuicios económicos que se generan por su utilización. Igualmente, se explicarán los efectos y la mecánica de algunas medidas antiparaíso que se han implementado dentro del sistema jurídico ecuatoriano. Finalmente, se justificará si las medidas antiparaíso vulneran el principio de equidad tributaria garantizado en la Constitución de la República del Ecuador.

PALABRAS CLAVE: Paraísos Fiscales, Jurisdicciones de Baja o Nula imposición. Fiscalidad Internacional, Secreto Bancario. Medidas Antiparaíso. Principio de Igualdad.. Compañías Offshore. Derecho Tributario. Derecho Tributario Internacional



ABSTRACT

This research project aims to establish the concept and characteristics of the states or territories that are considered tax havens by Ecuadorian legislation. Hence, this research will demonstrate the affections and problems that entail the use of tax havens in a global and national framework and it will show the economic damages that are generated by its use. Likewise, this research will explain the effects and mechanics of the most important anti-tax havens rules that have been implemented in the Ecuadorian Law. Finally, this research will justify if that rules violate the Principle of Tax Equity guaranteed in the Constitution.

KEY WORDS: Tax Havens. Low Tax Jurisdictions. International Taxation. Bank Secrecy. . Anti-Tax Haven Rules. Principle of Equity. Offshore Companies. Tax Law. International Tax Law.



INDICE

RESUMEN	2
ABSTRACT	3
INDICE	4
CLAUSULA DE DERECHOS DE AUTOR.....	6
CLAUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL	6
DEDICATORIA.....	8
AGRADECIMIENTOS	9
INTRODUCCION	10
CAPITULO PRIMERO.....	11
“LOS PARAISOS FISCALES”	11
1.1.- ANTECEDENTES.....	11
1.2- CONCEPTO.....	16
1.3.- CARACTERISTICAS	19
1.4.- CARACTERÍSTICAS USADAS POR EL ESTADO ECUATORIANO PARA DEFINIR UN PARAÍSO FISCAL.	21
1.5 LA PROBLEMÁTICA QUE GENERA LA UTILIZACIÓN DE PARAÍSO FISCALES EN EL CONTEXTO GLOBAL.	26
CAPITULO SEGUNDO	32
“LAS MEDIDAS ANTIPARAISO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ECUATORIANO”	32
2.1.- CONCEPTO DE MEDIDAS ANTIPARAÍSO	32
2.2.- MEDIDAS ADOPTADAS POR LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA.....	34
2.2.1 LEY ORGÁNICA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (LORTI) Y SU REGLAMENTO (RLORTI)	34
2.2.2 LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR.....	45
2.2.3.- LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTRATACIÓN PUBLICA	46



2.2.4 LEY ORGÁNICA DE SOLIDARIDAD Y DE CORRESPONSABILIDAD
CIUDADANA PARA LA RECONSTRUCCIÓN Y REACTIVACIÓN DE LAS
ZONAS AFECTADAS POR EL TERREMOTO DE 16 DE ABRIL DE 201647

CAPITULO TERCERO.....	51
“LAS MEDIDAS ANTIPARAÍSO Y SU RELACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD”	51
3.1.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.....	51
3.2.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO	54
3.3.- LAS MEDIDAS ANTIPARAÍSO Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	57
3.4 LA POLÍTICA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE LA POLÍTICA ECONÓMICA.....	59
CONCLUSIONES.....	62
BIBLIOGRAFÍA	64
ANEXO 1.....	71



CLAUSULA DE DERECHOS DE AUTOR



Universidad de Cuenca
Clausula de derechos de autor

Francisco Xavier Ochoa Carrasco, autor de la Monografía Los Paraísos Fiscales: su incidencia jurídico-económica en el Ecuador, reconozco y acepto el derecho de la Universidad de Cuenca, en base al Art. 5 literal c) de su Reglamento de Propiedad Intelectual, de publicar este trabajo por cualquier medio conocido o por conocer, al ser este requisito para la obtención de mi título de Abogado de los Tribunales de Justicia de la Republica y Licenciado en Ciencias Políticas y Sociales. El uso que la Universidad de Cuenca hiciere de este trabajo, no implicará afección alguna de mis derechos morales o patrimoniales como autor.

Cuenca, Diciembre de 2016

Francisco Xavier Ochoa Carrasco

C.I: 010498809-2



CLAUSULA DE PROPIEDAD INTELECTUAL



Universidad de Cuenca
Clausula de propiedad intelectual

Francisco Xavier Ochoa Carrasco, autor de la Monografía Los Paraísos Fiscales: su incidencia jurídico-económica en el Ecuador, certifico que todas las ideas, opiniones y contenidos expuestos en la presente investigación son de exclusiva responsabilidad de su autor.

Cuenca, Diciembre de 2016

Francisco Xavier Ochoa Carrasco

C.I: 010498809-2



DEDICATORIA

A mi familia Francisco, Loli y Christian, por ser el pilar fundamental en mi vida, de quienes aprendo todos los días un poco más gracias a su infinita paciencia, cariño, ternura y amor.

A la memoria de William Miguel, quien me enseñó que la justicia no debe ser ciega a la realidad social; al contrario, debe abrir bien los ojos para no dejarse sorprender de aquellos intereses que solo buscan el lucro de unos pocos a costa de la miseria de muchos; la justicia va más allá de dar a cada uno lo suyo, su esencia radica en la dignidad del ser humano.



AGRADECIMIENTOS

A Eric, Diego y Boris por haberme enseñado la importancia de la academia y su relación con la justicia social.

A la Universidad de Cuenca, por las experiencias vividas ahí, será por siempre mi Alma Mater.

A la Facultad de Jurisprudencia Ciencias Políticas y Sociales, a todas y todos sus docentes por brindarme sus conocimientos y ayudarme en el desarrollo de mis destrezas. A mi Director Dr. Tiberio Torres por su paciencia y dedicación constante en el desarrollo de este trabajo.

A mi maestro y amigo Dr. Fernando T. González Calle por guiarme en mis primeros pasos en el mundo del derecho y a todo el equipo de González & Asociados.

A Joaquín López Abad quien me brindó la oportunidad de vincular la investigación y los derechos humanos.

A todas las personas que de alguna u otra forma ayudaron en el desarrollo de este trabajo, me quedo en deuda con ustedes.



INTRODUCCION

En el contexto mundial, el tema de los paraísos fiscales ha sido desarrollado desde hace algunas décadas atrás, tanto por la doctrina como por la legislación de algunos estados. En el caso de Ecuador, existe un reciente interés por conocer la mecánica y funcionamiento de estos estados o territorios gracias, entre otros aspectos, a una filtración de información a nivel mundial que colocó este tema en la discusión pública.

En esta virtud, el presente trabajo en primer lugar analiza desde una perspectiva doctrinaria e interdisciplinaria el concepto y características de los paraísos fiscales, y explica cual es el tratamiento que el sistema jurídico ecuatoriano ha otorgado a estas jurisdicciones a través de su normativa.

Posteriormente, se expone los principales mecanismos que ha utilizado el ordenamiento jurídico ecuatoriano para desincentivar el uso de estos estados o territorios. Se explica que dichos mecanismos, se conocidos como medidas antiparaíso y se describe su naturaleza.

Finalmente, se hace realiza un análisis desde una perspectiva constitucional, con el objeto de determinar si las medidas antiparaíso introducidas por el legislador ecuatoriano, vulneran o no el principio de igualdad reconocido en la Constitución, aplicado el campo tributario.



CAPITULO PRIMERO

“LOS PARAISOS FISCALES”

1.1.- ANTECEDENTES.

En la actualidad, como consecuencia del libre movimiento de capitales financieros en el mercado internacional, ha aterrizado en la discusión pública un tema muy conocido y destacado, pero poco profundizado: los paraísos fiscales.

Últimamente, se ha escuchado en los medios de comunicación que ciertos políticos, grandes empresarios, artistas, estrellas deportivas, jeques, reyes, mafiosos, presidentes, ministros, etc. poseen cuentas bancarias millonarias ubicadas en territorios lejanos. Estos territorios tienen nombres que tal vez no hemos escuchado jamás e incluso son de difícil ubicación en los mapas debido a su pequeña extensión territorial (Alva Matteuci, 2010).

El 03 de abril de 2016 se produjo por primera vez a nivel global una filtración de información financiera sin precedentes. Aproximadamente 11,5 millones de documentos financieros que constaban en las bases de datos del bufete de abogados panameño Mossack Fonseca, revelaron el gran flujo de capitales nacionales que migraron hacia varios paraísos fiscales.

La fuente de información fue el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, quienes habían recolectado durante casi un año millones de datos recibidos, documentos que en sus palabras (...) *abrían la ventana a un universo paralelo, hermético, en el que se gestionan, muchas veces se desvían y a menudo se esconden enormes cantidades de dinero.* (Obermaier & Obermaier, 2016)

Es importante señalar que estos documentos *per se* no constituyen prueba de actividades ilícitas. No obstante, debamos también indicar que las



sociedades off-shore y las cuentas bancarias constituidas en paraísos fiscales son utilizadas frecuentemente para tapar el origen de transacciones financieras ilegales y coadyuvan a mantener en la clandestinidad a los dueños de dichas cuentas.

La importancia del estudio de los paraísos fiscales radica en el hecho de que por sus territorios, se canaliza aproximadamente la mitad del comercio internacional. De igual manera, la mitad de los activos bancarios y un tercio de las inversiones extranjeras que realizan las corporaciones multinacionales son encauzados a través del sistema extraterritorial¹. (Shaxson, 2014).

Una de los rasgos más importantes de estas jurisdicciones es la oferta de diversas formas de confidencialidad o secretismo financiero, así como su grado de rechazo a la cooperación con otros estados para el intercambio de información. Los paraísos fiscales, en otras palabras, son jurisdicciones confidenciales. (Shaxson, 2014)

Sin embargo, la característica fundamental de las jurisdicciones confidenciales es el hecho de que su sistema político esta cooptado por los intereses de los servicios financieros. Es decir, la actividad política solamente responde a los intereses del capital privado mundial puesto que no hay riesgo de que una política democrática intervenga para interrumpir el negocio *offshore*. (Shaxson, 2014)

Otra peculiaridad de los paraísos fiscales es que adoptan sistemas fiscales de privilegio debido a que tienen un ordenamiento jurídico tributario, societario, bancario y penal de características simples. Es decir, no tienen impuesto a la renta o lo aplican a tasas muy bajas; existe la posibilidad de constituir sociedades de capital sin muchas formalidades²; no se requiere autorizaciones para ejercer actividades bancarias o financieras, y sobre todo, se garantiza el secreto bancario hasta el punto que a veces ni el mismo banco

¹ En palabras de Shaxson, estas cifras son aproximadas debido a la imposibilidad de cuantificar las cifras con precisión.

² No se necesita capital social mínimo, se puede tener acciones al portador, no existe límite de endeudamiento respecto al capital social y no existe obligación de designar como administradores que sean personas físicas



sabe quién es el beneficiario económico de una determinada cuenta. Además, existe tutela penal en caso de violar el secreto bancario y, *a contrario sensu*, carece de sanciones penales por evasión fiscal, falsificaciones de balance y otras figuras financieras similares. (Marino, 2003).

Este fenómeno mundial, en materia tributaria se le conoce técnicamente con el nombre de evasión fiscal internacional que la vamos a conceptualizar como la

(...)

utilización de medios fraudulentos con la intención de evitar la realización del hecho generador de la obligación tributaria en un territorio de alta tributación, trasladando su localización a territorios de baja o nula tributación, tales como los paraísos fiscales. (Ogea Ruiz, 2010)

Esta evasión fiscal internacional no se la puede confundir con la planificación fiscal internacional que son aquellos supuestos en los que “(...) *el sujeto pasivo de la obligación tributaria busca minimizar su carga tributaria, mediante la utilización de medios legítimos, tendentes a la consecución de una economía de opción*” (Ogea Ruiz, 2010)

Desde un punto de vista geográfico, las jurisdicciones confidenciales se encuentran divididas a grandes rasgos en cuatro grupos. En primer lugar, están los paraísos europeos. En segundo lugar está la zona de influencia británica que tiene su núcleo en la City de Londres³. En tercer lugar se encuentra la zona de influencia que tiene su centro en los Estados Unidos de América y la cuarta categoría está compuesta de territorios como Somalia y Uruguay que no han tenido demasiado éxito y carecen de importancia para efectos de este trabajo. (Shaxson, 2014)

Los paraísos europeos tienen su génesis después de la Primera Guerra Mundial, debido a que los estados implementaron una mayor carga impositiva

³La City de Londres es un área de poco más de 3 kilómetros cuadrados considerado el centro financiero de la capital Londres. De la misma manera, es el núcleo de una vasta telaraña de paraísos fiscales que son o fueron hasta hace poco parte de la Corona británica. Decimos telaraña porque su distribución geográfica es estratificada.



a los ciudadanos y a las sociedades para solventar los gastos bélicos. En este contexto, apareció la famosa confidencialidad suiza que estableció en su legislación el tipo penal de violación al secreto bancario en 1934.

Si bien en este año se criminalizó esta conducta, Suiza se ha caracterizado históricamente por haber mantenido en secreto el dinero de las elites europeas desde el siglo XVIII. En este grupo también se encuentran estados como Luxemburgo, Austria, los Países Bajos, Liechtenstein, Monaco, Andorra o la Isla Portuguesa de Madeira (Shaxson, 2014).

El segundo lugar lo ocupan aquellos paraísos fiscales que tienen su núcleo en la City de Londres. Estos paraísos están distribuidos de forma estratificada desde su núcleo. En primer lugar, encontramos las tres dependencias tradicionales de la Corona Británica: Jersey, Guernesey y la Isla de Man. En segundo lugar están Las Islas Caimán, Bermudas, Las Islas Vírgenes Británicas, las Islas Turcas, Caicos y Gibraltar. En último lugar está Hong Kong que si bien no está bajo la influencia directa de la Corona Británica, tienen fuertes lazos con ella. Este grupo de jurisdicciones extraterritoriales brinda a la City de Londres un alcance global y permite a la City involucrarse en negocios que podrían estar prohibidos en Gran Bretaña. (Shaxson, 2014)

En tercer lugar están los paraísos fiscales que tienen como su fuente en los Estados Unidos de América. Estos paraísos fiscales son ciertos estados federales como Delaware o Nevada que ofrecen formas de confidencialidad corporativa exenta de regulaciones. De hecho, algunos bancos estadounidenses pueden aceptar legalmente dinero procedente de diversos delitos siempre y cuando dichos delitos se hayan cometido en el extranjero. Asimismo, existen ciertas islas como las Islas Vírgenes de Estados Unidos que también funcionan como paraísos fiscales. (Shaxson, 2014).

Por otra parte, el mayor paraíso fiscal que se encuentra bajo el dominio de las elites norteamericanas es Panamá. Históricamente, Panamá comenzó registrando barcos extranjeros para ayudar a la Standard Oil Company a eludir impuestos y posteriormente bajo la influencia de Wall Street se diseñaron leyes



que permitieron constituir sociedades anónimas exentas de impuestos. (Shaxson, 2014)

Nicholas Shaxon (2011), experto en paraísos fiscales sobre el sistema extraterritorial señala que:

(...)

El mundo extraterritorial (...) es un conjunto de redes de influencia controladas por las principales potencias mundiales, especialmente Gran Bretaña y Estados Unidos. Cada una de las redes está profundamente interconectada con las demás. Las corporaciones y los individuos ricos de Estados Unidos usan ampliamente la telaraña británica (...).

Los paraísos fiscales más importantes no son islas exóticas bordeadas de palmeras, como supone mucha gente, sino algunos de los países más poderosos del mundo (...).

Actualmente, desde el punto de vista del derecho tributario, los servicios extraterritoriales abarcan un amplio espectro de actividades que van desde lo legal a lo ilegal. En materia tributaria, la parte ilegal se la conoce como evasión y la parte legal como elusión fiscal. En la parte ilegal los paraísos fiscales se encargan de proveer bancos, administradores de activos evasores, fideicomisos falsos, secretismo corporativo, refacturación ilegal ocultas bajo eufemismos de “optimización impositiva” (Shaxson, 2014) que a la final erosionan la actividad recaudatoria de los Estados.

La elusión fiscal es aquel mecanismo legal que permite el sujeto pasivo *“(...) tratar de evitar que se realice el hecho imponible, con la finalidad de no pagar tributos o abaratar los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en las leyes”* (Alva Matteuci, 2010).

Según este mismo autor la elusión tributaria es

(...)

la pieza clave de la planificación fiscal. Representa el aprovechamiento de los recursos legales disponibles para conseguir la mínima carga fiscal o para diferir



en el tiempo su impacto. Además, permite el contribuyente evitar que se realice el hecho imponible, con el fin de no pagar los tributos para abaratar los costos tributarios, procurando para ello forzar alguna figura jurídica establecida en las leyes. (Alva Matteuci, 2010)

Por otro lado, la evasión fiscal implica tratar de reducir, como dé lugar, los costos tributarios a través del uso de medios ilícitos proscritos por las leyes como el contrabando, el fraude, actividades comerciales entre otras más. (Alva Matteuci, 2010)

1.2- CONCEPTO

El termino paraíso fiscal tiene su origen en el vocablo francés *Paradis Fiscaux*, el cual a su vez tiene su génesis en una equívoca traducción del termino ingles *Tax haven* que literalmente significa refugio fiscal. El error está en la confusión de la palabra *haven* que significa refugio o puerto con *heaven* que en español es paraíso (Alva Matteuci, 2010).

Los anglosajones adoptaron esta denominación bajo la metáfora del marino que busca refugio en el mar. Es decir, en el mundo corporativo, el marino equivale al hombre de negocios que atraviesa los océanos de la legislación tributaria y sus tormentas (control y regulación financiera) con la finalidad de llegar a un puerto o refugio fiscal (Alva Matteuci, 2010).

Un paraíso fiscal es un país, territorio, una región determinada e incluso una actividad económica que tiene la finalidad de “(...) *captar fuertes inversiones, constituir sociedades, acoger a personas físicas con grandes capitales*” (Alva Matteuci, 2010). No se circunscribe exclusivamente a la materia fiscal, por esta razón, se recomienda utilizar el término “países o zonas de baja o nula tributación”.



El *Internal Revenue Service*, la agencia gubernamental, de Los Estados Unidos de América, responsable de la recaudación tributaria y del cumplimiento de las leyes tributarias, define a los paraísos fiscales como aquel

(...)

país o localidad que no aplica ningún impuesto sobre la renta o ganancias; o que aplica tasas de impuestos normalmente empleadas en los principales países industrializados; o que ofrece alguna particularidad en sus leyes tributarias que asigne tratamiento favorable a personas o transacciones específicas. (Rivero, 2001)

Brindar un concepto de paraíso fiscal no es una tarea fácil, puesto que nadie se ha puesto de acuerdo con su verdadero significado. Por esta razón, incluso se podría decir que el término *tax haven* es ciertamente inapropiado porque los paraísos fiscales no solo se limitan a ofrecen maneras de evadir y eludir impuestos sino también brindan confidencialidad que permite mantener datos en secreto, ofrecen la posibilidad de evadir regulaciones financieras y generan oportunidades para desentenderse de leyes reglas implementadas en otras jurisdicciones.

Shaxon (2011) en sentido amplio y luego de un proceso de debates entre miembros de la organización por la justicia fiscal Tax Justice Network señala que un paraíso fiscal es aquel

(...)

que procura atraer negocios ofreciendo instalaciones políticamente estables que ayudan a personas o entidades a eludir reglas, leyes y regulaciones establecidas en otras jurisdicciones. El propósito de estos lugares consiste en ofrecer vías de escape a las obligaciones que derivan de vivir en una sociedad obteniendo beneficios de ella: impuestos, regulación financiera responsable, legislación penal, derecho hereditario”.

Según Ricardo Enrique Rivero (2001) un paraíso fiscal es aquel país



(...)

con baja o nula fiscalidad, que cuenta asimismo con secreto bancario, falta de control de cambios en mayor o menor medida, no gravabilidad en los pagos a beneficiarios del exterior mediante retenciones en la fuente, y que ha desarrollado en todos los casos, como medio para llevar a cabo la radicación en su territorio de entidades o sujetos del exterior, una gran flexibilidad para la constitución, desenvolvimiento y administración de sociedades locales.

Con estos antecedentes, podemos decir, parafraseando a Shaxson, que los paraísos fiscales no son exactamente aquellas islas tropicales situadas en mitad del océano con playas exóticas, de arena blanquecina, agua cristalina, de oleaje suave, rodeadas de palmeras como la generalidad de personas piensa, sino territorios o jurisdicciones de bajo o nulo nivel de tributación que pueden ser países, colonias, regiones e incluso estados federales que forman parte de un estado mayor.

Su finalidad es hurtar las bases imponibles de las jurisdicciones que mantienen un nivel de tributación mayor que el paraíso fiscal “(...) *por lo que para ello apela el contribuyente local a radicaciones de espuria residencia que erosionan el país de la fuente*” (Díaz, 2008)

Nuestro sistema jurídico no da una definición precisa sobre los paraísos fiscales. Sin embargo, mediante Resolución No. NAC-DGERCGC15-0000052 de fecha 28 de Enero de 2015, el Servicio de Rentas Internas Ecuatoriano indica que un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición, o regímenes fiscales preferentes son aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados señalados en dicho cuerpo normativo. Estos aspectos, serán analizados a profundidad más adelante en este trabajo.



1.3.- CARACTERISTICAS

Según Rodrigo Ogea Ruiz (2010) las características de los paraísos fiscales son las siguientes:

1. Baja o nula fiscalidad directa. Este rasgo es el aspecto fundamental de los paraísos fiscales porque implica la inexistencia de sistemas de imposición directa o la sujeción a una carga tributaria reducida. Este aspecto puede expresarse de distintas maneras. Por ejemplo, la ausencia de gravamen sobre la renta, la aplicación de beneficios fiscales para las empresas extranjeras que inviertan en paraísos fiscales o el establecimiento de sistemas tributarios territoriales que exoneran de imposición a las rentas de fuente extranjera.
2. Un sistema jurídico corporativo (financiero, mercantil, societario) flexible. Es decir, sus leyes comerciales son blandas y existen mínimos controles administrativos. Por esta razón, los paraísos fiscales son plataformas que permiten la creación de estructuras de inversión internacional que requieren regulaciones flexibles. Estas circunstancias, en algunos casos, son incluso más relevantes que la existencia de regímenes tributarios beneficiosos
3. Protección del secreto bancario y comercial. Las jurisdicciones confidenciales poseen un doble sistema de control de cambios. En esta virtud, las personas que no son residentes están eximidos de suministrar información sobre sus inversiones. No obstante, los residentes se encuentran sometidos a un sistema de control de cambios más riguroso.
4. Regímenes cercados o *ring fenced*⁴. Un rasgo importante de los paraísos fiscales es la aplicación de regímenes cercados que son

⁴El *ring fenced*, es un término de origen anglosajón, que implica la existencia de régimen fiscal donde los residentes no puedan invertir en entidades a las que se aplica dicho régimen preferencial. Así mismo, se impide que las entidades cubiertas por el régimen operen en el mercado doméstico, de tal manera que todas sus operaciones tengan que ser realizadas con entidades extranjeras. Es una especie de “ghetto” dentro del sistema económico local. (Maldonado García-Verdugo, 2001)



beneficiosos exclusivamente a los no nacionales. La finalidad de estos regímenes es atraer capitales extranjeros.

5. Falta de Convenios de Doble Imposición (CDI). La falta de estos instrumentos normativos impide el intercambio de información tributaria con otros estados reforzando de esta manera la confidencialidad. Asimismo, la ausencia de los CDI impide gozar los beneficios establecidos en los mismos. Un ejemplo práctico sería que los pagos directos dirigidos hacia un paraíso fiscal quedan sometidos a retención en el país de la fuente.
6. Características extrafiscales. La estabilidad política, económica y social, una adecuada red de comunicaciones, sistemas bancarios y financieros son rasgos que van más allá de los criterios técnico tributarios, pero que refuerzan el atractivo de los paraísos fiscales como plataformas para estructuras jurídico-tributarias.

En igual sentido Mario Avila Matteucci (2010) nos dice que una jurisdicción es considerada paraíso fiscal siempre y cuando presenta las siguientes características:

1. Que el estado no esté dispuesto a brindar información de los sujetos beneficiarios
2. Que en el país exista un régimen tributario particular para no residentes con ventajas tributarias y que excluya a los no residentes
3. Que los sujetos beneficiarios de una tributación baja o nula se encuentren impedidos de operar en el mercado doméstico
4. Que el país o territorio se publicite a sí mismo como un país o un territorio que puede ser usado por los no residentes para huir de los gravámenes impositivos de su país de residencia.



1.4.- CARACTERÍSTICAS USADAS POR EL ESTADO ECUATORIANO PARA DEFINIR UN PARAÍSO FISCAL.

En el campo de la fiscalidad internacional existen dos formas que se utilizan para determinar a los paraísos fiscales.

a- El primer mecanismo para determinar qué estados o territorios tienen la característica de ser paraísos fiscales es mediante el criterio de lista cerrada. En esta lista se enumera taxativamente aquellos territorios o estados que son catalogados paraísos fiscales. En algunos lugares, esta enumeración se la conoce como lista negra cuya característica principal es lógicamente su hermeticidad. Por otra parte, la lista cerrada es una técnica legislativa que excluye de la consideración de paraíso fiscal a los estados que no constan enumerados en este instrumento normativo. (Alva Matteucci, 2010)

b- La segunda forma de calificar a un paraíso fiscal es a través de un sistema técnico que analiza la relación entre la tributación efectiva o nominal del estado o territorio de origen y la tributación efectiva del paraíso fiscal. Mediante este mecanismo un estado o territorio se considera paraíso fiscal cuando su tasa efectiva del impuesto a la renta sea cero por ciento (0%) o inferior en un cincuenta por ciento o más a lo que correspondería en el estado o territorio de origen. (Alva Matteucci, 2010)

La Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador en su artículo innumerado posterior al artículo 4.3 delega al Servicio de Rentas Internas, como entidad técnica tributaria, la facultad de señalar las jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales.

El Servicio de Rentas Internas Ecuatoriano mediante Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 de fecha 28 de Enero de 2015, en su considerando séptimo, indica que un paraíso fiscal, jurisdicción de menor



imposición, o regímenes fiscales preferentes son aquellos países, dominios, jurisdicciones, territorios o Estados asociados señalados exclusivamente en dicho cuerpo normativo⁵.

En este sentido, se podría considerar que el estado ecuatoriano utiliza el sistema de lista cerrada o lista negra. Sin embargo, en el 4 artículo de la antedicha Resolución se prescribe que:

(...)

Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último periodo fiscal, según corresponda.

De igual manera la resolución en su artículo 5, reformado por la resolución No. NAC-DGERCGC16-00000440 de fecha 24 de Octubre de 2016 sobre regímenes fiscales preferentes, indica que

(...)

tendrá el mismo tratamiento de paraíso fiscal, todo régimen cuyos efectos se mantengan en cualquier país o jurisdicción siempre que cumpla con al menos dos de cualquiera de las siguientes condiciones:

a) Que establezca, expresa o tácitamente, que la actividad económica de quien se acoja al régimen no deba desarrollarse sustancialmente dentro de la jurisdicción a la que este pertenece. Se incluye dentro de estos regímenes a los de las sociedades plataforma. Se exceptúan aquellos regímenes de incentivos a la inversión o al desarrollo económico cuando la legislación aplicable asegure la realidad económica de las inversiones y de las actividades realizadas bajo dichos regímenes dentro de la jurisdicción a la que correspondan.

⁵ La lista de países considerados paraísos fiscales según el estado ecuatoriano constan en el ANEXO 1 de esta investigación, en total son 86.



b) Que la tarifa efectiva de impuesto sobre la renta, o impuestos de naturaleza idéntica o análoga, cumpla para dicho régimen con los criterios expuestos en el artículo 4 de la presente Resolución, o que dicha tarifa sea desconocida por el sujeto pasivo del Ecuador.

c) Que contenga disposiciones que impidan la solicitud de información de la propiedad efectiva, registros contables o cuentas bancarias, o similares, o la entrega de esa información, total o parcialmente, a las administraciones tributarias de la propia jurisdicción o de otras jurisdicciones. En el caso de fideicomisos, la información referida anteriormente incluye al objeto del fideicomiso, la identidad y los porcentajes de participación directa o indirecta de constituyentes y beneficiarios, sea con referencia a las autoridades tributarias de la jurisdicción bajo cuyas leyes fue creado el fideicomiso o a las de la jurisdicción bajo cuyas leyes actúa el fideicomisario, de ser diferente.

d) Que permita a las sociedades mantener derechos representativos de capital al portador o con titulares nominales o formales que no soportan de manera directa el riesgo económico de la propiedad.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente en el presente artículo, se considerarán regímenes fiscales preferentes y tendrán tratamiento de paraíso fiscal, los siguientes:

1. Los regímenes fiscales especiales para las empresas bajo control extranjero que no se conceden a empresas bajo control nacional (conocidos como "regímenes de delimitación"), incluyendo las compañías administrativas, domiciliarias, mixtas y principales.

2. Los regímenes que permitan a las sociedades mantener derechos representativos de capital con titulares nominales o formales que no soportan el riesgo económico de la propiedad y de los que no se conozca quiénes son sus beneficiarios efectivos.

3. Los regímenes de exención del impuesto a las rentas provenientes de actividades desarrolladas en el exterior con mercaderías que no tengan ni origen ni destino en el territorio donde se estableció el régimen.



4. Los regímenes de sociedades privadas creadas bajo las leyes establecidas para el efecto pero que no obligan a la inscripción de dicha sociedad ante la Administración Tributaria de ese país.

Un aspecto importante de este artículo es que pretende homologar los términos usados en la resolución en una escala global, puesto que se los debe entender en un “(...) *sentido amplio y atendiendo la doctrina internacional desarrollada al respecto, incluyendo las traducciones oficiales emitidas por organismos internacionales.*” Además, las características usadas por el estado ecuatoriano en esta reforma se asemejan a los criterios utilizados por la doctrina internacional que hemos expuesto anteriormente en este mismo trabajo investigativo.

Asimismo, la reforma indica expresamente que se deben usar como términos equivalentes, en español e inglés:

- a. sociedad plataforma y *offshore company*;
- b. fideicomiso y *trust*⁶;
- c. fideicomisario y *trustee*; y,
- d. *regímenes de limitación y ring-fencing regimes*

Este último aspecto ayuda a la Administración Tributario a esclarecer conceptos y doctrinas, que en mayoría de los casos han sido desarrollados en países de habla inglesa, respecto de la planificación tributaria internacional debido a que estos países han sido quienes han desarrollado esta materia de forma reiterada.

Finalmente, debemos reconocer que la resolución no es rígida en su totalidad puesto que se puede excluir un territorio o estado, de conformidad con su artículo 3, a través de resolución motivada de la Administración Tributaria en los siguientes casos:

(...)

⁶Debemos manifestar que el origen del fideicomiso y el trust son distintos ya que el primero tiene su origen en el Derecho Romano mientras que el segundo es una figura propia del Common Law, sin embargo, la resolución las usa como sinónimo debido a su similitud.



- a) Mantengan con el Ecuador un convenio para evitar la doble imposición vigente que contenga cláusula de intercambio de información, un acuerdo específico sobre intercambio de información, o que por aplicación de sus normas internas no puedan alegar secreto bancario, bursátil o de otro tipo ante el pedido de información del Servicio de Rentas Internas. No obstante, si a pesar de cumplirse una o ambas de las condiciones mencionadas, no existe un intercambio efectivo de información, no perderán la calidad de paraíso fiscal, régimen fiscal preferente y régimen o jurisdicción de menor imposición y por tal razón estarán sujetos a todas las disposiciones establecidas al respecto en la normativa tributaria aplicable; o,
- b) Establezcan en su legislación interna modificaciones en el impuesto a la renta a fin de adecuarlo a los parámetros internacionales en esa materia, que le hagan perder la característica de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales.

En conclusión, nuestro sistema utiliza un doble sistema para calificar a los paraísos fiscales, que permiten a la Administración Tributaria un mejor tratamiento sobre este tema con la finalidad de evitar el uso de figuras elusivas.

Además, este aspecto también se lo puede deducir de las decisiones que ha tomado la Administración Tributaria, en la práctica, puesto que utiliza indistintamente el criterio de condiciones, el criterio de lista cerrada y el criterio de tributación comparativa.

Por otra parte, la resolución permite excluir de la categoría de paraíso fiscal a los territorios o estados que cumplan las características señaladas en la resolución. Sin embargo, en este último caso, la norma no señala si deben cumplirse los dos criterios o solo uno. Consecuentemente, será la Administración Tributaria quien decidirá este aspecto motivadamente a través de su resolución.



1.5 LA PROBLEMÁTICA QUE GENERA LA UTILIZACIÓN DE PARAÍOS FISCALES EN EL CONTEXTO GLOBAL.

Una de las consecuencias de la filtración de información por parte del ICIJ fue hacer pública una práctica financiera común: el uso de paraísos fiscales. Lamentablemente, en la actualidad no existen aún datos objetivos que permitan cuantificar el daño a las administraciones tributarias por el uso de paraísos fiscales.

No obstante, la organización no gubernamental OXFAM en un reciente informe⁷ titulado *An Economy For The 1% How privilege and power in the economy drive extreme inequality and how this can be stopped (2016)*, analiza los efectos del desvío de fondos hacia paraísos fiscales a nivel global. En dicho informe se comienza manifestando que la crisis de la desigualdad global está alcanzado nuevos extremos. El uno por ciento (1%) de las personas ricas en la actualidad posee más riqueza en relación el resto del mundo combinaos.

El informe de OXFAM parte de la premisa de que el poder y privilegio de las personas más ricas se utiliza con la finalidad de sesgar el sistema económico e incrementar la brecha entre ricos y el resto de personas. En este informe se pone en relieve que una red global de refugios fiscales permite a los individuos más ricos esconder 7,6 trillones de dólares. Por esta razón, la batalla contra la pobreza no se ganará hasta que la crisis de la desigualdad sea atacada desde su origen (Oxfam, 2016).

Igualmente el informe nos indica que el sistema financiero mundial está diseñado en favor de las personas que tienen más. Por consiguiente, se ha generado un sistema elaborado de paraísos fiscales y una industria de administración de riqueza que permite a dichas personas permanecer en esa posición de privilegio. Una estimación reciente revela que 7,6 trillones de

⁷ El informe esta Ingles, sin embargo las traducciones son más.



dólares están en el mundo *off-shore*. Esta cantidad es el equivalente al Producto Interno Bruto de Alemania y Reino Unido juntos (Oxfam, 2016).

La telaraña global de paraísos fiscales que ha florecido en las décadas recientes y la industria de la evasión fiscal es un poderoso ejemplo de que el sistema financiero está construido de acuerdo a los intereses de los más poderosos. Irónicamente, este sistema ha sido legitimado desde la perspectiva del mercado mundial que parte de un postulado fundamental: los impuestos bajos son necesarios para los individuos ricos y las compañías, puesto que ellos estimulan el crecimiento económico. (Oxfam, 2016)

El sistema global de la evasión fiscal priva a las naciones pobres los recursos que se necesitan para poder enfrentar a la pobreza, contribuir en la educación de los niños y prevenir la muerte de personas por enfermedades que son fácilmente curables. Un ejemplo del perjuicio que implica el uso de paraísos fiscales son las naciones africanas quienes pierden anualmente 14 billones de dólares en ingresos fiscales. . Esta cantidad de dinero si se invirtiera en salud podría salvar la vida de 4 millones de niños y emplear suficientes profesores de forma que cada niño en África tenga educación primaria. (Oxfam, 2016)

La evasión fiscal de acuerdo a la International Bar Association⁸ ha sido caracterizada como un abuso de los derechos humanos. De igual manera, el Presidente del Banco Mundial ha dicho que los paraísos fiscales son una forma de corrupción que perjudica a los más pobres. Consecuentemente, no existirá un final de la crisis de la desigualdad mientras los líderes mundiales no terminen la era de los paraísos fiscales de una vez por todas. (Oxfam, 2016)

Otro dato que nos brinda el informe es que la mayor parte de la riqueza offshore se encuentra gestionada únicamente por 50 bancos, y el 40% de los activos están gestionados solamente por diez bancos que tiene el mayor volumen de negocios. Los bancos han llevado a cabo intensas actividades de

⁸ Es una organización internacional de colegios profesionales de abogados y asociaciones de derecho de varios estados.



lobby⁹ con el objetivo de proteger el funcionamiento de los paraísos fiscales que facilitan la evasión fiscal por parte de grandes empresas internacionales. En 2014, las entidades financieras y las empresas de seguros dedicaron por lo menos de 500 millones de dólares a financiar sus actividades de lobby tan sólo en Washington (Oxfam, 2016).

En conclusión, la evasión fiscal es difícil de calcular dada su opacidad y en algunos casos su ilicitud. Sin embargo, se estima que el 8% por ciento de la riqueza financiera de las personas, consideradas individualmente, está situada en territorios *offshore* y equivale a 7,6 trillones de dólares. Si se pagaran los impuestos respectivos de esta riqueza, un extra de 190 billones podría estar disponible para los gobiernos de forma anual. Asimismo, se estima que la pérdida de ingresos fiscales combinados de África, Asia y América Latina asciende a un estimado de \$ 70 mil millones cada año debido a la acumulación de riqueza en paraísos fiscales. (Oxfam, 2016).

Alberto Garzón Espinosa (2011) en base a una recopilación de distintas fuentes nos indica las cantidades estimadas que son gestionadas en paraísos fiscales y las pérdidas provocadas por su falta de tributación en los países de origen.

⁹ Con la denominación de Lobby se conoce a los grupos de presión que están formados por personas con capacidad para presionar a un gobierno o empresa, especialmente en lo relativo a las decisiones políticas y económicas.



Organización	Cantidad
Tax Justice Network (TJN), 2005	11'5 billones de dólares sólo por los HWNI. 250 mil millones de pérdidas de ingresos.
Tax Justice Network (TJN)	9'2 billones de euros en paraísos fiscales
Global Financial Integrity (GFI), 2010	1,06 billones de dólares en pérdidas de ingresos por flujos financieros ilícitos
Global Financial Integrity (GFI), 2010	106 mil millones de pérdidas anuales en los países en desarrollo por prácticas de evasión fiscal
Global Financial Integrity (GFI), 2010	10 billones de dólares en cuentas corrientes en paraísos fiscales
Oxfam, 2009	64-124 mil millones de dólares anuales de pérdidas de ingresos en países en desarrollo
CEPAL	35 mil millones de dólares en pérdidas de ingresos por elusión fiscal
Christian Aid	160 mil millones de dólares de pérdidas en países en desarrollos

Fuente: Escario (2011), Viguera (2009), DPRN (2010), TJN (2011).



Lamentablemente en Ecuador, no existe por el momento ningún estudio económico serio que demuestre las pérdidas ocasionadas al estado ecuatoriano por el uso de paraísos fiscales. Sin embargo, el Servicio de Rentas Internas de acuerdo con el último catastro de empresas visibilizó los movimientos de divisas de los principales grupos económicos,¹⁰ con destino a paraísos fiscales, e indicó que entre los años 2012 y 2016 se extrajo del país aproximadamente 2.008 millones de dólares hacia territorios de baja o nula imposición. Además, se reveló que el perjuicio en la balanza de pagos es de 14.373 millones, si se contabiliza el capital que salió del Ecuador. (El Telégrafo, 2016)

Asimismo, el Director del Servicio de Rentas Internas Leonardo Orlando Arteaga (2016) en un reporte denominado Grupos Económicos y su Relación con Paraísos Fiscales que fue presentado a la Comisión de Justicia de la Asamblea Nacional, demuestra que en el periodo de 2012 a 2016 el ingreso de divisas desde paraísos fiscales hacia Ecuador fue de \$ 597 millones, mientras que, \$ 2.009 millones fue la cantidad que salió desde Ecuador. Si analizamos detenidamente estas cantidades, su diferencia equivale a \$ 1.411 millones. (El Telégrafo, 2016)

¹⁰ El artículo 5 del Reglamento de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno señala que

(...)

Para fines tributarios, se entenderá como grupo económico al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades.

El Servicio de Rentas Internas podrá considerar otros factores de relación entre las partes que conforman los grupos económicos, respecto a la dirección, administración y relación comercial; de ser el caso se emitirá una Resolución sobre el mecanismo de aplicación de estos criterios.

El Director General del Servicio de Rentas Internas deberá informar sobre la conformación de los principales grupos económicos del país y su comportamiento tributario.”



Movimiento de divisas de las principales empresas de los grupos económicos*

En millones de dólares corrientes.

Año	Ingreso de divisas al país			Salida de divisas del país			
	Desde territorios que no son paraísos fiscales	Desde paraísos fiscales	Total de ingresos por año	Hacia territorios que no son paraísos fiscales	Hacia paraísos fiscales	Total de salidas por año	Saldo en balanza de pagos
2012	6.087	40	6.126	10.961	348	11.309	-5.183
2013	8.146	111	8.256	12.136	448	12.583	-4.327
2014	8.240	138	8.377	13.483	610	14.094	-5.716
2015	8.816	210	9.026	8.964	455	9.419	-392
2016	3.717	100	3.816	2.422	148	2.570	1.246
Total	35.005	597	35.602	47.966	2.009	49.975	-14.373

* Se tomó empresas con un patrimonio mínimo de \$ 5 millones y se consideró al menos una empresa por grupo.

Fuente: SRI

De la misma manera, en este reporte se señala que de los 200 grupos económicos del país, según el catastro de 2016, 94 de ellos poseen integrantes domiciliados en paraísos fiscales y 43 grupos constan en los conocidos *panamá papers*. De hecho, 5 de estos grupos económicos están relacionadas con universidades ecuatorianas.

Igualmente, el reporte señala que los grupos económicos tienen como capital accionario la cantidad de \$ 3.093 millones que están ubicadas en sociedades domiciliadas en paraísos fiscales. Dicha cantidad equivale al 67,8% del total del capital patrimonial registrado en empresas ecuatorianas con accionistas extranjeros.



CAPITULO SEGUNDO

“LAS MEDIDAS ANTIPARAISO EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO ECUATORIANO”

2.1.- CONCEPTO DE MEDIDAS ANTIPARAÍSO

Como consecuencia de los efectos nocivos y perjudiciales que traen consigo los paraísos fiscales, distintos estados en el mundo han implementado una serie de medidas legislativas defensivas en el campo de la recaudación tributaria con la finalidad de restringir y desincentivar el uso de paraísos fiscales por parte de los contribuyentes. Estas prácticas son conocidas como medidas antiparaíso y tienen su origen en los años 70, cuando empezaron a ser utilizadas por países europeos y estados adscritos a la OCDE¹¹ (Hdez. Viguera, 2005).

Consiguientemente, para que estas medidas sean eficaces lo primero que deben hacer los estados es delimitar qué jurisdicciones o territorios serán considerados paraísos fiscales para efectos de la aplicación de las medidas antiparaíso. En el caso del Ecuador, como ya hemos explicado, se utiliza un criterio mixto para considerar a un territorio como paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente.

¹¹ Según el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación de España, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es un Organismo Internacional de carácter intergubernamental compuesto por 34 países miembros.

Es un foro a través del cual los Gobiernos de los estados adscritos, todos ellos con democracias bajo una economía de mercado, trabajan conjuntamente para lidiar de una mejor manera con los desafíos económicos, sociales y de buen gobierno que se generan por la globalización.

Su trabajo se enfoca en el análisis del Desarrollo Económico y Social y en las políticas sectoriales relativas a él. Consecuentemente, su campo de acción no solamente comprende el estudio y seguimiento de la situación económica y de las políticas económicas que se aplican en los distintos estados, sino además en las cuestiones sociales, medioambientales, de buen gobierno de las instituciones, energía, educación, economía de la salud, actividades industriales y de servicios, comercio, ayuda al desarrollo, etc.



Siguiendo la línea de Carvajal Gaibor, nos atrevemos a decir que las medidas antiparaíso son “(...) *herramientas, mecanismos o instrumentos normativos que tienen como finalidad restringir o desincentivar la utilización de paraísos fiscales. En consecuencia éstas se disponen, primordialmente, para combatir tanto la evasión como la elusión fiscal configuradas a través de dichos territorios.*”

Un aspecto importante que es necesario resaltar, es el hecho de que estas normas no están recopiladas en un solo cuerpo normativo sino que se encuentran dispersas en varias leyes y reglamentos del sistema jurídico ecuatoriano.

El Ecuador, siguiendo la misma línea de algunos estados latinoamericanos y países adscritos a la OCDE, ha promulgado determinadas medidas antiparaíso con la finalidad de proteger sus intereses, que sin duda alguna, se ven afectados por el uso de paraísos fiscales. (Vaquer Suñer, 2009)

Estas medidas se encuentran reguladas en los cuerpos legales que crean y regulan ciertos impuestos como el Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el Impuesto a la Salida de divisas entre otros.

Por estas razones, el legislador ha previsto la adopción de medidas de carácter excepcional debido a que las medidas, en algunas ocasiones, son presunciones que alteran la mecánica propia de cada impuesto afectado, imponen obligaciones formales adicionales o implican la pérdida de ventajas fiscales, con la finalidad de buscar equidad en el sistema tributario. En otras palabras, la normativa específica de cada tributo es la que establece las consecuencias respectivas al contribuyente por utilizar un paraíso fiscal. (Vaquer Suñer, 2009)

No está de más recordar que según el artículo 32 del Código Civil ecuatoriano las presunciones son las consecuencias que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas. Las presunciones o pruebas



indirectas nos permiten la “(...) *demostración de ciertos hechos respecto de los cuales o es imposible que pueda encontrarse una prueba directa que los demuestre o, dada la naturaleza del asunto propuesto, se vuelve, en la vida real, extremadamente difícil la justificación con pruebas directas.*” (Coello García, 2004)

A continuación, procederemos a realiza un análisis descriptivo de las principales medidas antiparaíso que están dispersas en la legislación ecuatoriana. No pretendemos abordar todas las medidas existentes, sin embargo, sí queremos señalar la forma como el legislador las ha configurado en el sistema jurídico.

2.2.- MEDIDAS ADOPTADAS POR LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA

2.2.1 LEY ORGÁNICA DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (LORTI) Y SU REGLAMENTO (RLORTI)

RESIDENCIA FISICA DE LAS PERSONAS NATURALES

La Ley del Régimen Tributario en su artículo 4.1 señala expresamente las condiciones que deben ser cumplidas para que una persona natural sea considerada residente fiscal durante el ejercicio fiscal. Para efectos de entender esta disposición debemos manifestar que la residencia fiscal no es otra cosa sino el vínculo entre el R, deudor o sujeto pasivo de la obligación (Montaño, 2006)

Según este cuerpo normativo las condiciones, para considerar a una persona como residente fiscal, son las siguientes:

(...)



a) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en el mismo período fiscal;

b) Cuando su permanencia en el país, incluyendo ausencias esporádicas, sea de ciento ochenta y tres (183) días calendario o más, consecutivos o no, en un lapso de doce meses dentro de dos periodos fiscales, a menos que acredite su residencia fiscal para el período correspondiente en otro país o jurisdicción.

En caso de que acredite su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, deberá probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal correspondiente. En caso de que un residente fiscal en Ecuador acredite posteriormente su residencia fiscal en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, éste mantendrá la calidad de residente fiscal en Ecuador hasta los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones para ser residente mencionadas en los literales anteriores, a menos que pruebe que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en un mismo ejercicio fiscal;

c) El núcleo principal de sus actividades o intereses económicos radique en Ecuador, de forma directa o indirecta. Una persona natural tendrá el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos en el Ecuador, siempre y cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, el mayor valor de ingresos con respecto a cualquier otro país, valorados al tipo de cambio promedio del período.

De igual manera se considerará que una persona natural tiene el núcleo principal de sus intereses económicos en el Ecuador cuando el mayor valor de sus activos esté en el Ecuador;

d) No haya permanecido en ningún otro país o jurisdicción más de ciento ochenta y tres (183) días calendario, consecutivos o no, en el ejercicio fiscal y sus vínculos familiares más estrechos los mantenga en Ecuador.



En este caso el inciso segundo del literal “b” indica claramente que si el sujeto pasivo que tiene su residencia fiscal en el Ecuador, desea cambiar su residencia a un paraíso fiscal, debe probar que ha permanecido en ese país o jurisdicción al menos ciento ochenta y tres (183) días calendario.

En caso de que no se pruebe esta situación, la ley presume que el sujeto pasivo mantiene la calidad de residente fiscal en Ecuador durante los cuatro períodos fiscales siguientes a la fecha en que dejó de cumplir las condiciones. En este sentido, la medida antiparaíso se ve reflejada en una presunción que utilizada por la ley. (Carvajal, 2015)

EXENCIÓN PARA EL DESARROLLO DE INVERSIONES NUEVAS Y PRODUCTIVAS

Otra medida antiparaíso la encontramos en este mismo instrumento legal en el capítulo III sobre las exenciones del Impuesto a la Renta, específicamente en las exenciones para el desarrollo de inversiones nuevas y productivas, pues en el artículo 9.1 se señala categóricamente que:

(...)

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

Sin embargo, el Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones en su artículo 14 prescribe que este beneficio tributario no se aplicará a aquellas inversiones de personas naturales o jurídicas extranjeras domiciliadas en paraísos fiscales.



CONSORCIOS O ASOCIACIONES DE EMPRESAS

Según lo dispuesto en el artículo 3 del reglamento de la LORTI los consorcios o asociaciones de empresas son considerados sujetos pasivos para efectos del pago del impuesto a la renta. Consiguientemente, deben cumplir con sus obligaciones tributarias y deberes formales como declarar y pagar este impuesto.

No obstante, el inciso tercero del mismo reglamento indica que los *“(...) beneficios que distribuya el consorcio, luego del pago del respectivo impuesto, se constituirán en ingresos exentos para los miembros del consorcio, siempre y cuando éstas sean sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición.”*

En ese sentido, la ley establece que los beneficios no son considerados ingresos exentos del impuesto a la renta, en tanto, dichas sociedades estén domiciliadas en paraísos fiscales.

ESPECTÁCULOS PÚBLICOS

La Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno, en su artículo 33, sobre los contratos de espectáculos públicos, prescribe que las personas naturales residentes en el exterior y las sociedades extranjeras que no tienen un establecimiento permanente en el Ecuador, que obtengan ingresos provenientes de contratos por espectáculos públicos ocasionales que cuenten con la participación de extranjeros no residentes, están en la obligación de pagar el impuesto a la renta de acuerdo a las reglas establecidos en el mismo cuerpo normativo.



El Reglamento de la LORTI complementa y regula esta disposición al establecer que

(...)

Las personas naturales o sociedades que organicen, promuevan o administren un espectáculo público ocasional que cuente con la participación de extranjeros no residentes en el país, deberán realizar la retención en la fuente de la tarifa general de impuesto a la renta prevista para sociedades, cuya base imponible será la totalidad del ingreso, que perciban las personas naturales residentes en el exterior y las sociedades extranjeras que no tengan un establecimiento permanente en el Ecuador. Si los ingresos referidos en este inciso son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales.

Por lo tanto, si los ingresos son percibidos por personas residentes que están domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, el efecto es la retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales que equivale al 35%. (Carvajal, 2015)

DIVIDENDOS Y UTILIDADES DISTRIBUIDOS POR SOCIEDADES NACIONALES O EXTRANJERAS RESIDENTES EN EL ECUADOR

Una de las exenciones que están reguladas en el artículo 9 numeral 1 de la LORTI son los dividendos y utilidades que son distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras cuando son calculados después del pago del impuesto a la renta.



No obstante, este mismo artículo, indica claramente que esta exención no se aplica cuando dichas sociedades estén domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

De hecho, el reglamento de la LORTI incluso regula el efecto cuando se utiliza paraísos fiscales, pues indica en el inciso tercero de su artículo 15 que *“(...) Cuando los dividendos o utilidades sean repartidos, directamente o mediante intermediarios, a favor de sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, deberá efectuarse la correspondiente retención en la fuente de impuesto a la renta sobre el ingreso gravado.*

Asimismo, el inciso cuatro y quinto del mismo artículo reglamenta más a fondo este aspecto ya que indica la forma como se debe calcular la retención señalando que:

(...)

El valor sobre el que se calculará la retención establecida en este artículo será el que deba ser considerado como ingreso gravado dentro de la renta global, es decir, el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese valor distribuido.

Cuando a la base imponible del impuesto a la renta de la sociedad, en el ejercicio fiscal al que correspondan los dividendos o utilidades que ésta distribuyere, se le haya aplicado una tarifa proporcional por haber tenido una composición societaria correspondiente a paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición inferior al 50%, el impuesto atribuible a los dividendos que correspondan a dicha composición será del 25%, mientras que el impuesto atribuible al resto de dividendos será del 22%



TARIFA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS SOCIEDADES

La LORTI en su artículo 37 establece la forma de determinar la tarifa del Impuesto a la Renta de las sociedades. La ley señala que “(...) los *ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible.*

Sin embargo, el mismo artículo establece dos excepciones puntuales. En primer lugar la norma señala que

(...)

la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares residentes o establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación.

Igualmente, la norma utiliza esta misma *sanción* debido a que ordena aplicar la tarifa impositiva del 25% en el caso de sociedades que no cumplan con “(...) *el deber de informar sobre la participación de sus accionistas, socios, partícipes, constituyentes, beneficiarios o similares, (...) sin perjuicio de otras sanciones que fueren aplicables.*”

Por otro lado, el reglamento de la LORTI en el artículo 51 complementa este aspecto y desarrolla el mecanismo para establecer la tarifa del impuesto a la renta, el cual se determinará por la composición societaria que corresponda a paraísos o regímenes de menor imposición de la sociedad durante un periodo



fiscal. Cuando esta composición societaria sea inferior al 50%, la tarifa se aplicará de la siguiente forma

(...)

a) Al porcentaje de la composición societaria correspondiente a paraísos fiscales o regímenes de menor imposición se le multiplicará por la base imponible, a este resultado se aplicará la tarifa del 25% de impuesto a la renta; y,

b) Al porcentaje de la composición restante se le multiplicará por la base imponible, a este resultado se aplicará la tarifa del 22% de impuesto a la renta.

Como consecuencia, el impuesto a la renta de la sociedad será la sumatoria del resultado de los literales anteriores

Las sociedades calcularán el impuesto a la renta causado sobre el valor de las utilidades que reinviertan en el país aplicando la tarifa de 10 puntos porcentuales menos que la tarifa prevista para sociedades, y la tarifa prevista para sociedades sobre el resto de utilidades. En los casos que la composición societaria correspondiente a paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, previamente se deberá calcular la tarifa efectiva del impuesto a la renta, resultante de la división del total del impuesto causado para la base imponible, sin considerar la reducción por reinversión y sobre dicha tarifa aplicar la reducción (...)

INGRESO DE PERSONAS NO RESIDENTES

Según el artículo 39 de la LORTI, los ingresos de aquellas personas que no ostenten la calidad de residentes fiscales de conformidad a lo establecido en el artículo 4 de la LORTI, serán gravados para efecto del pago al impuesto a la renta, cuando dichos ingresos no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente; y, sean enviados, pagados o



acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios.

Estos ingresos pagarán la tarifa general prevista para sociedades que equivale al 22% sobre dicho ingreso gravable y será sometido a retención en la fuente por la totalidad del impuesto. (Carvajal, 2015)

Sin embargo, esta misma disposición señala que “(...) *Si los ingresos (...) son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales*” que corresponde al 35%

RENTAS DEL EXTRANJERO

El artículo 49 de la LORTI indica que aquellas personas naturales o sociedades residentes en el Ecuador que obtengan rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y consiguientemente no estarán sometidas a imposición.

La *ratio legis* de esta disposición tiene como finalidad evitar el problema de la doble imposición internacional que es aquel fenómeno que se produce cuando “(...) *el mismo o semejante impuesto es percibido por varios estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo periodo de tiempo*”. (Buhler, 1968)

De acuerdo a Cesar Montaña (2006) para poder determinar si estamos frente a este fenómeno tributario se debe hacer un análisis pormenorizado que nos permita determinar



(...)

si la identidad sustancial de objetos imponible nos conduce a verificar la identidad o similitud de impuestos. (...) para determinar la identidad sustancial de impuestos, la practica aconseja recurrir a algunos criterios, por ejemplo, evaluar la función que desempeñan los tributos en cuestión en el sistema fiscal al cual pertenecen, su similitud estructural y de naturaleza, la incidencia económica de cada uno de ellos, el carácter sustitutivo que puede desempeñar uno en relación con el papel con el que opera el otro en su respectivo ordenamiento tributario, así como el examen de objeto imponible de los impuestos que concurren en el problema.

El reglamento de la LORTI en su artículo 136 incluso regula de mejor manera este aspecto, pues señala que esta exclusión también se aplicará en el caso de dividendos distribuidos por sociedades extranjeras, sobre utilidades obtenidas en el exterior a sociedades o personas naturales residentes en el Ecuador, siempre que la sociedad extranjera haya tributado en el exterior por las rentas que generaron dichos dividendos.

Sin embargo, la misma disposición legal nos indica que *(...) en el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplicará la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente*". Consecuentemente, loas sociedades domiciliadas en paraísos fiscales no tienen derecho a este beneficio que reconoce la ley.

CRÉDITOS TRIBUTARIOS POR DIVIDENDOS REMESADOS AL EXTERIOR DIVIDENDOS

En el caso de los créditos tributarios por dividendos que son remesados al exterior la LORTI en su artículo 138 establece que aquellas sociedades que remesen dividendos, utilidades o beneficios hacia el exterior



(...)

Entregarán el certificado de retención por el impuesto a la renta pagado por la sociedad y por el impuesto retenido, en el caso de paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, así como también por el pago de la participación del 15% de utilidades a favor de los trabajadores, valor este que se asimila al impuesto a la renta por ser de carácter obligatorio en virtud de lo que dispone la Constitución Política de la República y el Código del Trabajo.

COSTOS O GASTOS POR CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO MERCANTIL

El artículo 13 de la LORTI indica en su encabezado que son deducibles los gastos efectuados en el exterior que sean necesarios y se destinen a la obtención de rentas, siempre y cuando se haya efectuado la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador.

Adicionalmente, La Ley Reformatoria Para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en su artículo 77 agregó el numeral 9 al artículo 13 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que indicando que son deducibles del pago al impuesto a la renta

(...)

Los pagos por concepto de arrendamiento mercantil internacional de bienes de capital, siempre y cuando correspondan a bienes adquiridos a precios de mercado y su financiamiento no contemplen tasas superiores a la tasa LIBOR vigente a la fecha del registro del crédito o su novación. Si el arrendatario no opta por la compra del bien y procede a reexportarlo, deberá pagar el impuesto a la renta como remesa al exterior calculado sobre el valor depreciado del bien reexportado.



Sin embargo, la misma disposición legal en su literal “c” establece que no serán deducibles los costos o gastos por contratos de arrendamiento mercantil internacional o Leasing “(...) *Si es que el pago de las cuotas o cánones se hace a personas naturales o sociedades, residentes en paraísos fiscales*”

2.2.2 LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

Este cuerpo normativo, que es el encargado de crear y regular el impuesto a la salida de divisas, entre otros, determina categóricamente en su artículo 159 cuales son las exenciones respectivas para este impuesto. Una de estas exenciones que reconoce que este instrumento legal está relacionado con

(...)

los pagos realizados al exterior por parte de administradores y operadores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico (ZEDE) por concepto de importaciones de bienes y servicios relacionados con su actividad autorizada, sin perjuicio de la aplicación del régimen previsto en el numeral precedente para sus operaciones de financiamiento externo.

No obstante la parte final de esta disposición nos remite al numeral precedente que en definitiva señala que se exceptúa de este beneficio los casos en que el crédito haya sido concedido por partes relacionadas, por una institución financiera constituida o domiciliada en paraísos fiscales o en jurisdicciones de menor imposición. (Carvajal, 2015)



Igualmente, otra de las exenciones que reconoce en la ley en su artículo 159 numeral 5 tiene relación con los

(...)

pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre y cuando, la sociedad o la persona natural -según corresponda- no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición. No se aplicará esta exoneración cuando los dividendos se distribuyan a favor de sociedades extranjeras de las cuales, a su vez, sean accionistas las personas naturales o sociedades residentes o domiciliadas en el Ecuador, que son accionistas de la sociedad domiciliada en Ecuador que los distribuye.

En otras palabras, no se aplica este beneficio cuando los dividendos distribuidos no tengan como destino persona o sociedad domiciliada en paraísos fiscales o, a su vez, cuando los dividendos se distribuyan en sociedades extranjeras que tengan accionistas domiciliados en paraísos fiscales

2.2.3.- LEY ORGÁNICA DEL SISTEMA NACIONAL DE CONTRATACIÓN PÚBLICA

La legislación ecuatoriana no solamente ha establecido medidas antiparaíso en cuerpos normativos tributarios, sino al contrario como hemos manifestado, estas medidas están dispersas por todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano y una de ellas está íntimamente vinculada con materia de contratación pública.

El cuerpo legal que regula esta rama jurídica es la Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública y tiene por objeto determinar los



principios y normas que regulan los procedimientos de contratación en el sector público para la adquisición o arrendamiento de bienes, ejecución de obras y prestación de servicios, incluidos los de consultoría.

Sin embargo y curiosamente, la medida antiparaíso no está establecida en la ley sino que se encuentra establecida en el Decreto Ejecutivo 1793 publicado en el Registro Oficial 621-S, 26-VI-200, que reglamenta parcialmente la LOSNCP al disponer que *“(...) en cuanto al domicilio de las personas jurídicas, se establece que las compañías radicadas en los "paraísos fiscales" determinados por el SRI, serán descalificadas.”*

Por lo tanto, las personas jurídicas que se encuentren domiciliadas en paraísos fiscales no pueden participar en los procesos que regula dicha ley puesto que por mandato normativo estas serán inmediatamente descalificadas. En este caso, la intención del legislador es clara: en materia de contratación pública se excluye aquellas sociedades domiciliadas en estados de nula o baja tributación.

2.2.4 LEY ORGÁNICA DE SOLIDARIDAD Y DE CORRESPONSABILIDAD CIUDADANA PARA LA RECONSTRUCCIÓN Y REACTIVACIÓN DE LAS ZONAS AFECTADAS POR EL TERREMOTO DE 16 DE ABRIL DE 2016

Como consecuencia de una de las más grandes catástrofes que ha sufrido el Ecuador en las últimas décadas, el legislador ecuatoriano con la intención de enfrentar los nefastos estragos económicos que trajo consigo el terremoto, decidió promulgar este cuerpo legal que crea determinados tributos.

En este caso no estamos frente a una medida antiparaíso sino que encontramos un verdadero tributo: una contribución solidaria. En este sentido, la ley establece que

(...)



se establecerá por una sola vez la contribución solidaria del 1,8% del avalúo catastral del año 2016, sobre todos los bienes inmuebles existentes en el Ecuador; y, sobre el valor patrimonial proporcional de los derechos representativos de capital de sociedades residentes en el Ecuador, en la parte que, a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley, pertenezca de manera directa a una sociedad residente en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición o no se conozca su residencia.

Por otro lado, en la disposición reformativa segunda que reforma la Ley del Régimen Tributario Interno se sustituye el inciso sexto del artículo 101, y se indica que las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros relacionadas con los obligaciones tributarias y los planes y programas de control que efectúe la administración tributaria tienen el carácter de reservado.

Sin embargo, la misma norma excluye el carácter de reservado a “(...) *la información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva*”. Asimismo se excluye, (...) *la información relacionada con los asesores, promotores, diseñadores y consultores de estas prácticas*”.

En este caso, la administración tributaria debe ser cuidadosa puesto que si la información no contribuye a identificar la propiedad y operaciones de los residentes con terceros ubicados en paraísos fiscales se podría vulnerar el derecho a la intimidad de los contribuyentes.

Igualmente, la disposición reformativa Tercera que reforma la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su artículo 102, respecto de la responsabilidad de los auditores externos, promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, indica que:

(...)

Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos, están obligados a informar **bajo juramento** a la Administración Tributaria de conformidad con las



formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar. (la negrita me pertenece)

Es decir, la norma ordena que las personas comprendidas en la disposición, deben hacer una declaración juramentada sobre la creación, uso y propiedad de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales. En otras palabras, la disposición obliga que el asesor declare en contra de su cliente configurando de esta manera, en palabras de García Falconí citado por Diario el Universo (2016), una vulneración constitucional directa puesto que el secreto profesional del abogado hacia su defendido es un aspecto sustancial del derecho a la defensa.

Además, la disposición reformativa cuarta que reforma a la Ley del Registro Único de Contribuyentes en el segundo inciso del artículo 3, dispone que

(...)

están obligadas a inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, las sociedades extranjeras domiciliadas en paraísos fiscales o cualquier otra jurisdicción, que sean propietarias de bienes inmuebles en el Ecuador, aunque los mismos no generen u obtengan rentas sujetas a tributación en el Ecuador. Los notarios y registradores de la propiedad, no podrán celebrar escrituras públicas o realizar inscripciones, sin el cumplimiento previo de este requisito.

(...)

La intención del legislador con esta disposición es generar una base de datos que permita conocer el dominio que tienen las sociedades residentes en paraísos fiscales sobre bienes inmuebles ubicados en el Ecuador.

Finalmente, en la legislación ecuatoriana encontramos otras medidas antiparaíso como la del artículo 12 Ley Orgánica de Incentivos a la Producción



y Prevención del Fraude Fiscal; la del artículo 160 de la Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil; la del artículo 4 Ley Orgánica de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos; la del artículo 1 de la Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes De Herencias, Legados Y Donaciones; la disposición reformativa tercera de la Ley Orgánica De Incentivos Para Asociaciones Público-Privadas Y La Inversión Extranjera, entre otras más.



CAPITULO TERCERO

“LAS MEDIDAS ANTIPARAÍSO Y SU RELACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD”

3.1.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR.

La Constitución de Montecristi del año 2008 prescribe en su artículo 1 que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia. Este nuevo modelo de estado, configura un nuevo paradigma, en el cual la Constitución es el eje normativo que determina el contenido de la ley, el acceso y ejercicio de la autoridad y la estructura de poder. (Ávila, 2008)

Por estas razones, la Constitución posee la característica de ser *material*, ya que los derechos reconocidos en la carta magna son el fin primordial del estado. En consecuencia, los derechos fundamentales deben ser protegidos con una relevancia particular puesto que son límites y vínculos al poder. Límites porque ningún poder los puede violentar y vínculos porque los poderes están obligados a garantizarlos. (Ávila, 2008)

Las normas jurídicas que reconocen derechos, como la libertad o la igualdad, por regla general se expresan formalmente a través de principios. De acuerdo a Robert Alexy (1997) los principios son mandatos de optimización debido a que su finalidad es alterar el sistema jurídico y también la realidad.

Los principios son normas ambiguas, generales y abstractas. Son ambiguas porque necesitan ser interpretadas ya que no dan soluciones específicas, sino que, proporcionan parámetros de comprensión. Así que, no tienen hipótesis de hecho, ni establecen obligaciones o soluciones. Son generales porque rigen para todas las personas y son abstractas porque



funcionan como parámetros de interpretación para las demás normas jurídicas y situaciones fácticas. (Ávila, 2012)

La Constitución de la República del Ecuador¹² consagra expresamente el principio de igualdad, el cual, contiene ciertas variaciones trascendentales. En primer lugar, se reconoce la igualdad formal donde las personas son tratadas de igual manera ante del sistema jurídico, sin preferencia ni distinción de ninguna naturaleza. En segundo lugar, tenemos la igualdad material en donde se introduce un análisis sustancial que pasa del sistema jurídico a la realidad personal. (Ávila, 2012)

En esta última variación, las personas tienen derecho a ser iguales cuando la diferencia oprime y derecho a ser diferentes cuando la igualdad descaracteriza. Consecuentemente, la igualdad jurídica implica la protección de las diferencias personales y la exclusión de las diferencias sociales. (Ávila, 2012). Estos aspectos están consagrados en la carta magna¹³ en su capítulo VI sobre los derechos de libertad.

Desde otro punto de vista, Corte Constitucional de Colombia, sobre el principio de igualdad, en su Sentencia No. T -624/95 estableció que

(...)

La igualdad constituye fundamento insustituible del ordenamiento jurídico que se deriva de la dignidad humana, pues resulta de reconocer que todas las personas, en cuanto lo son, no presentan entre sí diferencias sustanciales. Todas, en su esencia humana, son iguales y merecen la misma consideración (...).

¹² Art. 11 El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

2. Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades

¹³ Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:

4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.



De manera que en toda sociedad organizada que se autodenomine estado constitucional, el principio de igualdad es uno de sus fundamentos porque impone al estado la obligación de tratar a las personas de forma que las cargas y las ventajas sociales se distribuyan entre ellos. (Bernal Pulido, 2010)

Dicho lo anterior, debemos recordar que uno de los efectos esenciales de los derechos constitucionales es su efecto *irradiador*, que según la Corte Constitucional de Ecuador, en su sentencia N.º 263-15-SEP-CC en el CASO N.º 0721-14-EP, implica que todo el ordenamiento jurídico debe mantener armonía y concordancia con los derechos reconocidos en el texto constitucional puesto que estos iluminan el sistema jurídico.

Por lo tanto, el efecto irradiador de los derechos, así como el principio de jerarquía constitucional, nos permiten evidenciar que los principios consagrados en la carta magna debe ser desarrollado por las normas infraconstitucionales (leyes reglamentos, acuerdos o resoluciones) en todas los aspectos y materias, sean penales, civiles, administrativas, financieras y, en nuestro caso, tributaria.

En definitiva, desde el punto de vista constitucional, las leyes, regulaciones administrativas y políticas públicas en materia tributaria, deben ser creadas y desarrolladas bajo el principio de igualdad reconocido en la Constitución. Sin embargo, en el caso que las normas tributarias, bajo la premisa de la igualdad material, establezcan excepciones a dicho principio, deben imperativamente fundamentarse en criterios objetivos que permitan visibilizar la razón, motivo o circunstancia que motivó dicha excepción, en especial, cuando estamos frente a la potestad tributaria o de creación que tiene el estado.



3.2.- EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La Constitución de la República del Ecuador, sobre el Régimen Tributario, establece que “(...) *se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.*”

Como podemos observar de la redacción de la norma, la Constitución, utiliza el término *equidad* para consagrar el principio de igualdad en el régimen tributario. En cambio, el Código Tributario en su artículo cinco señala que el régimen tributario se rige por “(...) *los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad*”. En este caso, el cuerpo legal, consagra literalmente el principio de igualdad a diferencia de la Constitución.

En América Latina, en las XX Jornadas Latinoamericanas de derecho Tributario (2000) se concluyó que el principio de igualdad en derecho tributario, consiste en gravar con igual impuesto a quien posea la misma capacidad contributiva y con desigual impuesto a quien la posea desigual. En esta virtud, un sistema tributario que grava, aplica y cobra tributos de forma discriminatoria y arbitraria podría considerarse nefasto porque vulnera principios constitucionales básicos, además de violar derechos de los contribuyentes. (Galán, 2013)

Por esta razón, el régimen tributario con la finalidad de buscar armonía con el texto constitucional, debe superar la concepción clásica de la igualdad formal y pasar a la concepción actual de igualdad sustancial donde se elimina los tratos discriminatorios en la creación, gestión y recaudación de tributos. En este modelo, el principio de igualdad “(...) *constituye un claro limite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la*



desmesura". En otras palabras, la igualdad se ve reflejada a través de un trato justo y equitativo a los contribuyentes. (Galán, 2013)

Por otra parte, el principio de igualdad está profundamente relacionado con otros principios que guían el sistema tributario, como el principio de solidaridad. Esta situación se ve reflejada cuando las distintas imposiciones estatales, exigen una mayor contribución a quienes más tienen, con la finalidad de satisfacer las necesidades de los más desposeídos. (Galán, 2013)

Por lo tanto, el principio de igualdad, se manifiesta desde el nacimiento, la exigibilidad, la determinación y la recaudación de los tributos, así como en los procesos de control, reclamación y resolución. En conclusión, el principio de igualdad en el derecho tributario conlleva la obligación de contribuir por igual en las cargas y gastos públicos. (Galán, 2013)

Sin embargo, debemos manifestar que la igualdad entendida como generalidad en el pago de tributos, no es suficiente para entender el alcance material del principio constitucional de igualdad puesto que la situación jurídica de los contribuyentes es siempre distinta. Por esta razón, los estados han optado por fijar y determinar tributos en base a claros estados de diferenciación debido a la condición económica de los contribuyentes. (Galán, 2013)

De acuerdo con Fernando Pérez Royo (2011), quien sintetizando la doctrina del Tribunal Constitucional Español, indica que el principio de igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que podrían considerarse iguales, lo cual no impide, que la ley configure un trato desigual cuando se funde en criterios objetivos y razonables. El mismo autor establece una serie de máximas que permiten distinguir con claridad la naturaleza del principio de igualdad en materia tributaria.

(...)



1. Para que pueda emitirse el juicio de igualdad es necesario que los términos de comparación sean homogéneos.
2. No toda discriminación o desigualdad de trato es contraria a la constitución sino solo aquella carente de justificación objetiva y razonable.
3. Pero para que la desigualdad de trato sea admisible no basta con que el fin perseguido por la misma sea legítimo y razonable, sino que, además, es indispensable que ese distinto trato se mantenga dentro de los límites de la proporcionalidad, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos. (Pérez Royo, 2011)

Asimismo, el autor manifiesta que la (...) *igualdad ante la ley tiene profunda relación con la prohibición de discriminación o desigualdad en el reparto de la carga tributaria sobre la base de circunstancias o criterios objetivos*” (Pérez Royo, 2011)

Según José Vicente Troya Jaramillo (2014) no cabe

(...)

discriminaciones o diferenciaciones de carácter personal. La verdadera igualdad tributaria tiene que ver con la capacidad contributiva. No puede significar que todos se sujeten a igual gravamen, sino que, antes bien se ha de hacer las diferenciaciones requeridas a fin de que (...) el sacrificio que comporta la tributación sea similar para todos los contribuyentes. (...) Ante la ley no caben privilegios y los casos de exoneración se explican por razones de equidad, de orden, e interés públicos, por mejor convenir a la administración de los tributos (...)

En definitiva, el principio de igualdad constituye un valor fundamental de todo sistema jurídico ecuatoriano y del régimen tributario conjuntamente con



otros principios como el de capacidad contributiva, simplicidad administrativo, irretroactividad, progresividad, suficiencia recaudatoria, generalidad entre otros.

Este último principio —el principio de generalidad— tiene una íntima relación con el principio de igualdad puesto que busca evitar la discriminación o privilegios en materia fiscal. Sin embargo, el principio de generalidad, no busca que no existan exenciones o beneficios fiscales según a la capacidad económica del contribuyente sino que busca aplicar la regla de generalidad de forma abstracta e impersonal. Por esta razón, no cabe la aplicación de exenciones u otras medidas cuando se realicen *intuitu personae*, (Pérez Royo, 2011).

3.3.- LAS MEDIDAS ANTIPARAÍSO Y SU RELACIÓN CON EL PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Como se afirmó en el capítulo anterior, las medidas antiparaíso son una forma de limitar el acceso a las jurisdicciones de nula o baja imposición y para lograr este objetivo, utilizan un tratamiento diferenciando que afecta la mecánica propia del impuesto a través de presunciones aplicables a aquellas personas que utilizan paraísos fiscales.

De manera análoga, otra forma de evitar el uso de estas jurisdicciones es mediante de la imposición de obligaciones formales agravadas que establecen obligaciones adicionales para los contribuyentes que mantengan relaciones, directa o indirectamente, con paraísos fiscales. (Carvajal Gaibor, 2015)

Las medidas antiparaíso no buscan solamente controlar la utilización de paraísos fiscales con fines elusivos o evasivos por parte de los contribuyentes, (en especial las personas jurídicas) sino desincentivar su uso a través de la pérdida de ventajas fiscales en aquellas situaciones (...) *donde la renta o el*



sujeto perceptor o productor de ésta se encuentre en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (Salto, 2001)

Por consiguiente, en base a este tratamiento diferenciado hacia quienes usan paraísos fiscales, la doctrina ha considerado que las medidas antiparaíso en esencia vulneran el principio de equidad en materia tributaria debido a que su objeto es conseguir “(...) *condiciones paritarias a todas las personas, y que en el presente caso, estaría recortando condiciones igualitarias de particulares que acceden a paraísos fiscales frente a aquellos que no lo hacen.*” (Silva Barrera, 2014).

En otras palabras, las medidas antiparaíso no cumplen con los criterios que hemos establecidos anteriormente sobre el principio de igualdad, entre otras, por las siguientes razones:

- a) Por regla general, son dictadas de forma arbitraria por el legislador puesto que no se indican los criterios técnicos u objetivos que sirven de fundamento para la norma
- b) Tienen como objeto privar a las personas de los beneficios fiscales establecidos por la ley.
- c) Establecen obligaciones formales adicionales a las ordinarias.
- d) Utilizan presunciones con la finalidad de determinar la obligación tributaria.
- e) Utilizan un criterio *intuitu personae* para la aplicación de sus efectos violando el principio de generalidad.



- f) No se fundamentan en el principio de capacidad contributiva debido a que el sacrificio que comporta la tributación es mayor para quienes tienen relación con paraísos fiscales.

De acuerdo con Luis Briones Fernández citado por Diego Salto van der Laet (2001) este trato desigual incluso, *“(...) podría gravar en exceso comportamientos que la ley no intentaba gravar o podría limitar la forma de actuación de los inversores en el extranjero, impidiendo su competitividad o generando comportamientos económicamente ineficientes.*

3.4 LA POLÍTICA FISCAL COMO INSTRUMENTO DE LA POLÍTICA ECONÓMICA

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 283 establece que la economía ecuatoriana es social y solidaria puesto que reconoce al ser humano como sujeto y fin, y propende a una relación dinámica y equilibrada entre la sociedad, el estado y el mercado. Además, tiene como objeto garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que garanticen el buen vivir. Asimismo, en el artículo 285, se establece que la política fiscal tendrá como objetivo específico la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados.

Bajo este esquema, siguiendo el criterio de José Vicente Troya Jaramillo (2014), la proyección extrafiscal tiene reconocimiento constitucional, debido a que la política tributaria es un segmento de la política económica porque el Presidente de la República debe establecer las políticas públicas y aprobar los planes de desarrollo, mientras que en el orden tributario, le corresponde proponer proyectos de ley tributaria y definir el sistema tributario.

En este sentido, tenemos el Plan Nacional del Buen Vivir que es el instrumento encargado de establecer los lineamientos económicos



indispensables para el manejo del tema tributario. Por esta razón, entre uno de sus aspectos, recoge la intención de las medidas antiparaíso que están dispersas por el sistema jurídico ecuatoriano. (Silva Barrera, 2015)

Este aspecto se ve reflejado, cuando el plan de desarrollo, indica que para conseguir una transformación económica estructural se debe endurecer las restricciones para los agentes que realicen transacciones con paraísos fiscales y jurisdicciones sigilosas, y cuando señala que, para minimizar los riesgos en la economía, se debe sistematizar los esfuerzos institucionales para combatir a los paraísos fiscales, los regímenes fiscales preferentes y las jurisdicciones sigilosas en la entrega de información. (PNVB, 2013)

Por otra parte, en lo que respecta a la actividad hermenéutica, la interpretación de la ley y de las demás normas tributarias no difiere a lo que acontece en otras materias, ni tampoco cambia respecto a sus medios de interpretación. Sin embargo, si existe una diferencia en relación a los fines que busca la norma tributaria debido a que el artículo 13 del Código Tributario establece que

(...)

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su **significación económica**.

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda, a menos que se les haya definido expresamente.

Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más sea conforme con los principios básico de la tributación. (La negrita me pertenece)



Por consiguiente, las normas tributarias procuran una significación económica particular porque los tributos tienen como finalidad sustentar el gasto público, puesto que son instrumentos de política económica. Además, las palabras en materia tributaria tienen una profunda significación económica donde los principios constitucionales tributarios son los que sirven como guía de interpretación. (Troya, 2014)

En esta virtud, las medidas antiparaíso si bien vulneran el principio de igualdad establecido en la Constitución, encuentran su razón de ser o justificación para estar dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano debido a que su finalidad es evidentemente económica puesto que su objetivo es evitar que se erosionen las bases imponibles de los estados a través de figuras elusivas o evasivas. Esto lo demuestra claramente el Plan Nacional del Buen vivir que es la hoja de ruta para la planificación del desarrollo económico del estado ecuatoriano. Consecuentemente, el derecho tributario al ser una materia con contenido económico permite la inserción de las medidas antiparaíso en la legislación ecuatoriana.



CONCLUSIONES

1. Los paraísos fiscales son instrumentos que han sido utilizados históricamente con la intención de eludir o evadir impuestos. Sin embargo, no todas las actividades que están relacionadas con las jurisdicciones de menor o nula imposición tienen fines ilegítimos e ilegales.
2. Las características de los paraísos fiscales son su baja o nula fiscalidad, un sistema jurídico tributario, mercantil, societario e incluso penal flexible, protección del secreto bancario y comercial, regímenes cercados que benefician a los no nacionales, falta de convenios de doble imposición.
3. El estado ecuatoriano utiliza un doble sistema para calificar a los paraísos fiscales, tanto el de lista cerrada como el de sistema técnico en función a la tributación efectiva del estado de origen respecto del paraíso fiscal.
4. La entidad correspondiente para determinar las características para que un estado o territorio es el Servicio de Rentas Internas de Ecuador gracias a la facultad que le delega la Ley del Régimen Tributario Interno.
5. La normativa ecuatoriana permite excluir de la categoría de paraíso fiscal a los estados o territorios que cumplan las características señaladas en la normativa pertinente.
6. El uso indiscriminado de figuras elusivas y evasivas a nivel mundial a través de paraísos fiscales, ha conllevado a pérdidas millonarias de dinero que privan a los estados de origen de los recursos necesarios para satisfacer sus necesidades. Es difícil calcular la cantidad real de pérdidas económicas debido a la opacidad y en algunos casos la ilicitud



de los negocios *offshore*, sin embargo, de las cifras que se poseen la pérdida es alarmante.

7. Por el momento, en el Ecuador aún no existe un informe objetivo sobre las pérdidas que ocasionan el uso de paraísos fiscales. No obstante, el Servicio de Rentas Internas en su informe nos da ciertas luces sobre los perjuicios ocasionados.
8. Las medidas antiparaíso han sido implementadas por varios estados con la finalidad de restringir el uso de paraísos fiscales puesto que son instrumentos normativos que tienen como finalidad desalentar el uso de paraísos fiscales por parte de los contribuyentes a través del uso de presunciones legales, obligaciones formales adicionales y pérdidas de ventajas fiscales y se encuentran varios cuerpos normativos del sistema jurídico ecuatoriano.
9. La Constitución de la República del Ecuador consagra el principio de igualdad, el cual, debe ser desarrollado y ser fundamento de las demás normas infraconstitucionales. El Principio de Igualdad en materia tributaria es un límite al poder tributario del estado e implica un trato justo y sin discriminaciones a los contribuyentes. Por eso, la igualdad está relacionada con la capacidad contributiva.
10. Las medidas antiparaíso por ser medidas que, son dictadas *intuitu personae*, a veces de forma arbitraria, establecen obligaciones adicionales, privan de beneficios fiscales y usan presunciones vulneran el principio de igualdad constitucional. Sin embargo, la ley tributaria al tener una finalidad significación económica justifica su existencia dentro del sistema jurídico ecuatoriano. Además, la política fiscal es una herramienta de la política económica.



BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, Robert (1997) *Teoría de los Derechos Fundamentales*. España: Centro de Estudios Constitucionales.
- Alva Mateucci, Mario (2010) *Los paraísos fiscales* en Yacolca Estares, Daniel, dir. *Doctrina y casuística de derecho tributario*. Lima: GrijleyAcademia Internaional de Derecho Tributario.
- Ávila Santamaría, Ramiro (2008) *Ecuador Estado constitucional de derechos y justicia* en Ávila Santamaría, Ramiro edit. *La Constitución del 2008 en el contexto andino. Análisis desde la doctrina y el derecho comparado*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos.
- Ávila Santamaría, Ramiro (2008) *Los principios de aplicación de los derechos* en Ávila Santamaría, Ramiro edit. *La Constitución del 2008 en el contexto andino. Análisis desde la doctrina y el derecho comparado*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos
- Ávila Santamaría, Ramiro (2012) *Los derechos y sus garantías. Ensayos críticos*. Quito: Pensamiento Jurídico Contemporáneo 1 Centro de Estudios y Difusión del Derecho Constitucional.
- Ávila Santamaría, Ramiro (2011) *El Neoconstitucionalismo transformador. El estado y el derecho en la Constitución del 2008*. Quito: Abya Yala-Universidad Andina Simón Bolívar.
- Bernal Pulido, Carlos (2010) *El Juicio de la Igualdad en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional* en Caicedo Tapia, Danilo y Porras Velasco, Angelica edit. *Igualdad y no Discriminación. El reto de la diversidad*. Quito: Ministerio de Derechos Humanos y Cultos.



- Bühler, Ottmar (1968) *Principios de derecho internacional tributario*, trad. Fernando Cervera Torrejon. Madrid: Derecho Financiero
- Diaz, Vicente O. (2008) *Los paraísos fiscales y sus usos en la experiencia del derecho tributario internacional* en Urresti, Esteban J., dir.; *El delito fiscal: aspectos sustantivos, procesales y constitucionales*. Buenos Aires: Ad-Hoc.
- Coello García, Hernán (2004) *Epítome del Título Preliminar del Código Civil y sus Principales Relaciones con la Legislación Ecuatoriana*. Cuenca: Universidad de Cuenca, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales.
- Galán Melo, Gabriel Santiago (2013) *La Igualdad Jurídica y la no discriminación en el Régimen Jurídico Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Garzón Espinosa, Alberto (2011) *Los paraísos fiscales en la globalización financiera*. HAO, No. 26 (Otoño, 2011): 141-153.
- Grijalva, Agustín, (2013) *La Constitución Económica del Ecuador, en Estado, Derecho y Economía*, en Agustín Grijalva, María Elena Jara y Dunia Núñez, edit., Quito: Corporación Editora Nacional
- Marino, Giuseppe (2003) *La consideración de los paraísos fiscales y su evolución* en Uckmar, Víctor, coord.; *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis.
- Montaña Galarza, César (2006) *Manual de Derecho Tributario Internacional*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede. Ecuador/Corporación Editora Nacional.



- Obermaier F. y Obermayer B. 2016 *Panamá Papers El club mundial de los evasores de impuestos*. Bogotá: Planeta.
- Ogea Ruiz, Rodrigo (2010) *La legislación española y los paraísos fiscales* en Serrano Antón, Fernando, dir.; *Fiscalidad internacional*. Madrid, ES: Centro de Estudios Financieros.
- Pérez Royo, Fernando (2013) *Curso de derecho tributario*. Madrid: Tecnos.
- Riveiro, Ricardo Enrique (2001) *Paraísos fiscales: aspectos tributarios y societarios*. Buenos Aires, AR: Integra International.
- Troya Jaramillo, José Vicente (2014) *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones
- Zucman, Gabriel (2014) *La riqueza oculta de las naciones: investigación sobre los paraísos fiscales*. Barcelona, AR: Pasado y Presente

BIBLIOGRAFIA DIGITAL LIBROS Y PUBLICACIONES WEB

- Carvajal Gaibor, Jahaira Estefanía (2015) *Las medidas anti-paraíso vigentes en el ordenamiento jurídico ecuatoriano para contrarrestar la utilización de los paraísos fiscales*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10644/4648>
- Hernández Viguera, Juan (2006) *El Trasfondo de los Paraísos Fiscales*. España. Edit. Attac. Recuperado de <http://www.pensamientocritico.org/juaher0110.pdf>



- Orlando Arteaga, Leonardo (2016) *Grupos Económicos y su relación con Paraísos Fiscales*. Quito: Servicio de Rentas Internas. Recuperado de http://www.elcomercio.com/uploads/files/2016/07/12/Lista_Grupos_Economicos_Paraisos_Fiscales.pdf
- Hardoon, D., Ayele, S., and Fuentes-Nieva, R. (2014) *An Economy For The 1% How privilege and power in the economy drive extreme inequality and how this can be stopped*. Oxfam International Recuperado de https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bp210-economy-one-percent-tax-havens-180116-summ-en_0.pdf
- Ramírez Salazar, Carmen Gabriela (2015) *Los paraísos fiscales y las prácticas tributarias nocivas que afectan la administración tributaria en el Ecuador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10644/4549>
- Salto van der Laat, Diego (2000) *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española* en *Crónica Tributaria*, No. 93 (I trimestre 2000) Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/ParaisosFiscales_DiegoSalto.pdf
- Silva Barrera, Esthela Paulina (2014) *Potenciales afectaciones por la aplicación de medidas anti-paraíso en el régimen tributario ecuatoriano a los derechos constitucionales de los contribuyentes*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Recuperado de <http://hdl.handle.net/10644/3860>
- Vaquer Suñer, María Isabel (2010) *Medidas Anti-paraíso: Presunción de residencia y efectos de su aplicación sobre los impuestos indirectos*, vol.



10. Madrid: Cuaderno de Formación/Agencia Estatal de Administración Tributaria del Gobierno de España. Recuperado de http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/10_2010/24.pdf

ARTICULOS EN PRENSA

- *Reparos a norma de Ley Solidaria que obliga a estudios jurídicos a dar información sobre sus clientes.* (21 de Mayo de 2016). El Universo. Recuperado de <http://www.eluniverso.com/noticias/2016/05/21/nota/5591853/reparos-norma-ley-solidaria-que-obliga-estudios-juridicos-dar>
- En 5 años, 94 grupos 'exportaron' \$ 2 mil millones a paraísos fiscales. (13 de Julio de 2016). El Telegrafo. Recuperado de <http://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/economia/8/94-grupos-economicos-operan-en-offshore>

INSTRUMENTOS NORMATIVOS

- Constitución de la República del Ecuador (2008) Registro Oficial No. 449, de 20 de Octubre de 2008.
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones [COPCI] (2010) Registro Oficial S. 351, 29 de diciembre de 2010.
- Código Tributario [CT] (2005) Registro Oficial S. 38, 14 de junio de 2005.
- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno [LORTI] (2004) Registro Oficial S. 463, Quito, 17 de noviembre de 2004.



- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador (2007) Registro Oficial S. 242, Quito, 29 de diciembre de 2007.
- Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública [LOSNCP] (2008) Registro Oficial S. 395 del 04 de agosto de 2008.
- Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la Reconstrucción y Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de Abril de 2016. (2016) Registro Oficial S. 759 de 20 de Mayo de 2016.
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal (2014) Registro Oficial S. 405, de 29 de diciembre de 2014.
- Ley Orgánica para el Fortalecimiento y Optimización del Sector Societario y Bursátil (2014) Registro Oficial S. 249 de 20 de mayo de 2014.
- Ley Orgánica para Evitar la Elusión del Impuesto a la Renta sobre Ingresos Provenientes De Herencias, Legados Y Donaciones (2016). Registro Oficial 2do. S. 802 de 21 de julio de 2016.
- Ley Orgánica de Prevención, Detección y Erradicación del Delito de Lavado de Activos y del Financiamiento de Delitos (2016). Registro Oficial 2do. S. 802 de 21 de julio de 2016.
- Ley Orgánica De Incentivos Para Asociaciones Público-Privadas Y La Inversión Extranjera (2016) Registro Oficial S. 652 de 18 de Diciembre de 2015.



- Reglamento para la Aplicación de la Ley del Régimen Tributario Interno [RLORTI] Registro Oficial S. 209 de 08 de junio de 2016.
- Plan Nacional del Buen Vivir [PNBV] (2013) Registro Oficial S. 78 de 11 de septiembre de 2013.
- Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000154 del Servicio de Rentas Internas. (2016) Registro Oficial S 733 del 14 de abril de 2016.
- Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000440 del Servicio de Rentas Internas. (2016) Registro Oficial S. 868 del 24 de Octubre de 2016.

RESOLUCIONES JUDICIALES

- Corte Constitucional de Colombia (1995) Sentencia No. T -624/95
- Corte Constitucional del Ecuador (2015) Sentencia N.º 263-15-SEP-CC



ANEXO 1

**LISTADO DE LOS PAÍSES QUE SON PARAÍOS FISCALES SEGÚN EL
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

1	ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido)
2	ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente)
3	ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD
4	ARUBA
5	BARBADOS (Estado independiente)
6	BELICE (Estado independiente)
7	BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
8	BONAIRE, SABA Y SAN EUSTAQUIO
9	BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente)
10	CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campioned'Italia)
11	COLONIA DE GIBRALTAR
12	COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente)
13	CURAZAO
14	ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente)
15	ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente)
16	ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente)
17	ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU)
18	EMIRATOS ÁRABES UNIDOS (Estado independiente)
19	FEDERACIÓN DE SAN CRISTOBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes)
20	GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO
21	GROENLANDIA



22	GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU)
23	ISLA DE ASCENSIÓN
24	ISLAS AZORES
25	ISLAS CAIMÁN (Territorio no autónomo del Reino Unido)
26	ISLAS CHRISTMAS
27	ISLA DE COCOS O KEELING
28	ISLA DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda)
29	ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido)
30	ISLA DE NORFOLK
31	ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELÓN
32	ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jetho)
33	ISLA QESHM
34	ISLAS SALOMÓN
35	ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
36	ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido)
37	ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA
38	KIRIBATI
39	LABUAN
40	MACAO
41	MADEIRA (Territorio de Portugal)
42	MANCOMUNIDAD DE DOMINICA (Estado asociado)
43	MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido)
44	MYANMAR (ex Birmania)



45	NIGERIA
46	NIUE
47	PALAU
48	PITCAIRN
49	POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia)
50	PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente)
51	PRINCIPADO DE MÓNACO
52	PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA
53	REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente)
54	REINO DE TONGA (Estado independiente)
55	REINO HACHEMITA DE JORDANIA
56	REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente)
57	REPÚBLICA DE ALBANIA
58	REPÚBLICA DE ANGOLA
59	REPÚBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente)
60	REPÚBLICA DE CHIPRE
61	REPÚBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente)
62	REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente)
63	REPÚBLICA DE LIBERIA (Estado independiente)
64	REPÚBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente)
65	REPÚBLICA DE MALTA (Estado independiente)
66	REPÚBLICA DE MAURICIO
67	REPÚBLICA DE NAURU (Estado independiente)



68	REPÚBLICA DE PANAMÁ (Estado independiente)
69	REPÚBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente)
70	REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO
71	REPÚBLICA DE TÚNEZ
72	REPÚBLICA DE VANUATU
73	REPÚBLICA DEL YEMEN
74	REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA
75	SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU)
76	SAMOA OCCIDENTAL
77	SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente)
78	SANTA ELENA
79	SANTA LUCÍA
80	SAN MARTÍN
81	SERENÍSIMA REPÚBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente)
82	SULTANADO DE OMAN
83	TOKELAU
84	TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena)
85	TUVALU
86	ZONA LIBRE DE OSTRAVA