



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y
POLITICAS
CARRERA DE DERECHO**

TEMA:

**Consultoría Tributaria: Falta de normativa para aplicar el principio
de sustancia sobre la forma**

AUTORES

Calderón Borja, Nelson Gastón

Ruiz Viscarra, Paula Cecilia

**Trabajo de titulación previo a la obtención del título de
ABOGADO**

TUTOR:

Abg. Cuadros Añezco, Xavier Paul

Guayaquil, Ecuador

30 de agosto del 2024



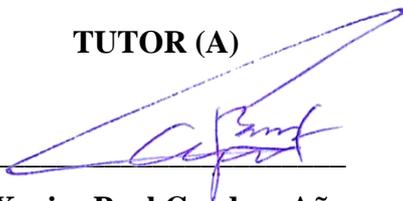
**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLITICAS
CARRERA DE DERECHO**

CERTIFICACIÓN

Certificamos que el presente trabajo de titulación fue realizado en su totalidad por **Calderón Borja, Nelson Gastón y Ruiz Viscarra, Paula Cecilia**, como requerimiento para la obtención del título de **Abogado**.

TUTOR (A)

f. 

Abg. Xavier Paul Cuadros Añezco

DIRECTOR DE LA CARRERA

f. _____

Dra. Nuria Perez Puig-Mir, PhD.

Guayaquil, a los 30 días del mes de agosto del año 2024



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLITICAS

CARRERA DE DERECHO

DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Nosotros, **Calderón Borja, Nelson Gastón y Ruiz Viscarra, Paula Cecilia**

DECLARAMOS QUE:

El Trabajo de Titulación, **Consultoría Tributaria: Falta de normativa para aplicar el principio de sustancia sobre la forma** previo a la obtención del título de **Abogado** ha sido desarrollado respetando derechos intelectuales de terceros conforme las citas que constan en el documento, cuyas fuentes se incorporan en las referencias o bibliografías. Consecuentemente este trabajo es de nuestra total autoría.

En virtud de esta declaración, nos responsabilizamos del contenido, veracidad y alcance del Trabajo de Titulación referido.

Guayaquil, a los 30 días del mes de agosto del año 2024

AUTORES

f.

Calderón Borja, Nelson Gastón

f.

Ruiz Viscarra, Paula Cecilia



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLITICAS
CARRERA DE DERECHO**

AUTORIZACIÓN

Nosotros, **Calderón Borja, Nelson Gastón y Ruiz Viscarra, Paula Cecilia**

Autorizamos a la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil a la **publicación** en la biblioteca de la institución del Trabajo de Titulación, **Consultoría Tributaria: Falta de normativa para aplicar el principio de sustancia sobre la forma**, cuyo contenido, ideas y criterios son de nuestra exclusiva responsabilidad y total autoría.

Guayaquil, a los 30 días del mes de agosto del año 2024

AUTORES

f.

Calderón Borja, Nelson Gastón

f.

Ruiz Viscarra, Paula Cecilia



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLITICAS
CARRERA DE DERECHO**

REPORTE COMPILATIO



**Tesis - Calderon, Ruiz
Compilatio**

2%
Textos
sospechosos

2% Similitudes
< 1% similitudes entre comillas
< 1% entre las fuentes mencionadas
< 1% Idiomas no reconocidos (ignorado)
7% Textos potencialmente generados por la IA
(ignorado)

Nombre del documento: Tesis - Calderon, Ruiz Compilatio.pdf
ID del documento: d1db02aa0785ec6dde8f69f2568caad8862d21a2
Tamaño del documento original: 154,12 kB
Autores: Paula Ruiz, Nelson Calderón

Depositante: Paula Ruiz
Fecha de depósito: 23/8/2024
Tipo de carga: url_submission
fecha de fin de análisis: 23/8/2024

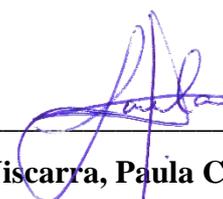
Número de palabras: 7262
Número de caracteres: 49.306

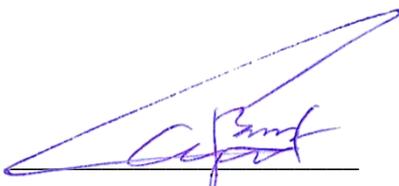
Ubicación de las similitudes en el documento:



AUTORES

f. 
Calderón Borja, Nelson Gastón

f. 
Ruiz Viscarra, Paula Cecilia

f. 
Abg. Xavier Paul Cuadros Añazco
TUTOR

AGRADECIMIENTOS

A Dios y a la Virgen por protegerme y permitirme llegar a donde estoy.

A mi madre que con esfuerzo y sacrificio me ha demostrado que lo imposible es posible. A mi hermana por siempre apoyarme y aconsejarme. A mi abuelo Luis, que durante toda mi vida me ha inculcado la importancia del estudio.

Al Estudio Jurídico García Feraud & Hijos, en especial a la Ab. Viviana quienes fueron los primeros en confiar en mí y enseñarme a dar mis primeros pasos en esta profesión. A EY por darme la oportunidad de hacer lo que más me apasiona de esta carrera, por cada día enseñarme algo nuevo y explotar mi potencial.

A mis amigos del colegio y de la universidad quienes han hecho este camino más ligero y llevadero.

A mis profesores del colegio Manuel y Ricardo, quienes, a pesar de ya no estar aquí, me ayudaron a escoger este desafiante camino llamado Derecho.

DEDICATORIA

Todo el esfuerzo incansable, las largas tardes, noches y madrugadas estudiando para alcanzar el objetivo se lo dedico en este trabajo a mis padres, Ana y Nelson. A pesar de que mi padre no está conmigo y no pueda ver lo que he logrado, estoy logrando y lograré, sé que estaría orgulloso de mi.

Calderón Borja, Nelson Gastón

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a mis padres, Daniel y Cecilia, quienes me dieron la vida y desde ahí me han motivado a cumplir todos mis sueños. Por su confianza, todos sus esfuerzos y enseñanzas que me han dado. Los amo como no tienen idea.

A mi familia, que siempre estuvo ahí, escuchándome todas mis locuras, ideas, pasiones, sueños, dándome todas las energías más la pasión que le he dado a mi carrera.

Emilio, por ser mi pareja desde el inicio de este camino, quien me apoyó en mis momentos de ansiedad y pánico, siempre dándome la mano.

A EY y la Universidad por guiarme en la rama del Derecho Tributario y Empresarial, dándome inspiraciones suficientes para saber que caminos seguir.

A mis profesores del colegio, la universidad y la vida, por compartir todos sus conocimientos conmigo.

A mis amigos, quienes también siempre supieron estar ahí para mí y acompañarme en este camino.

DEDICATORIA

Para mi hermano Daniel Sebastián, todo lo hago por ti, mi roca, mi vida, por ser quien me inspira para seguir adelante.

A mis abuelos, Alba, Josefa, Fortunato e Iván, por su amor infinito, ser mis constantes seres de luz y esperanza. Yo sé que siempre estarán para apoyarme y decirme que yo puedo lograr todo lo que me proponga.

Ruiz Viscarra, Paula Cecilia



**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS SOCIALES Y POLITICAS
CARRERA DE DERECHO**

TRIBUNAL DE SUSTENTACIÓN

f. _____

LEOPOLDO XAVIER ZAVALA EGAS

DECANO DE CARRERA

f. _____

MARITZA GINETTE REYNOSO GAUTE

COORDINADOR DEL ÁREA

f. _____

JAVIER EDUARDO AGUIRRE VALDEZ

OPONENTE

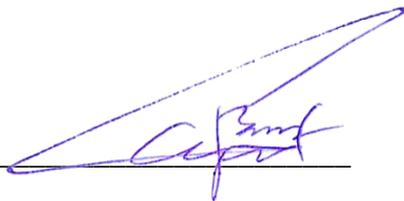


**UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

Facultad: Jurisprudencia
Carrera: Derecho
Periodo: A 2024
Fecha: 30 de agosto 2024

ACTA DE INFORME FINAL

El abajo firmante, docente tutor del Trabajo de Titulación denominado ***CONSULTORÍA TRIBUTARIA: FALTA DE NORMATIVA PARA APLICAR EL PRINCIPIO DE SUSTANCIA SOBRE LA FORMA*** elaborado por los estudiantes ***NELSON GASTÓN CALDERÓN BORJA Y PAULA CECILIA RUIZ VISCARRA***, certifica que durante el proceso de acompañamiento dichos estudiantes han obtenido la calificación de ***(10) DIEZ***, lo cual los califica como ***APTOS PARA LA SUSTENTACIÓN***.

f. 

Abg. Xavier Paul Cuadros Añazco

DOCENTE TUTOR

ÍNDICE

RESUMEN.....	XII
ABSTRACT	XIII
INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO I.....	3
1. Antecedentes históricos del principio de sustancia sobre la forma	3
1.1. Origen histórico del principio de sustancia sobre la forma en la legislación ecuatoriana.....	4
1.2. Análisis histórico de la evolución del principio en la legislación tributaria ecuatoriana.....	5
2. Conceptos legales.....	6
2.1. Principio de sustancia sobre la forma	6
2.2. Hecho generador e imponible	6
2.3. Planificación tributaria.....	7
2.4. Planificación tributaria agresiva	8
3. Legislación comparada	9
4. Doctrinas de forma y sustancia	11
5. Conclusión parcial.....	13
CAPÍTULO II.....	14
1. El principio de "Sustancia sobre la Forma" en la legislación tributaria ecuatoriana y sus desafíos en la práctica.....	14
2. ¿Han existido pronunciamientos de la Corte Constitucional del Ecuador?	17
3. ¿Cómo han procedido otros países?	20

CONCLUSIONES.....	22
RECOMENDACIONES.....	23
REFERENCIAS	25

RESUMEN

El principio de "sustancia sobre forma" en la legislación tributaria de Ecuador es crucial, ya que dictamina que las transacciones económicas deben ser evaluadas y gravadas según su realidad económica, y no meramente por su estructura legal. La Corte Constitucional ha enfocado sus esfuerzos en diferenciar entre la planificación tributaria legítima y las prácticas fiscales agresivas, subrayando la necesidad de un propósito comercial genuino y la sustancia económica real en las transacciones. La metodología de estudio se centra en el análisis de fallos y posturas de la Corte Constitucional ecuatoriana, comparando con interpretaciones tributarias de otras jurisdicciones. Este principio no solo busca promover la justicia tributaria sino también prevenir la elusión fiscal, procurando un equilibrio entre la libertad económica y la responsabilidad fiscal de los contribuyentes. La Corte ha aplicado este principio para interpretar los actos jurídicos en función de su verdadera intención y efectos económicos, priorizando el contenido sustancial sobre la forma jurídica. Este enfoque integral refleja un compromiso con la transparencia y la equidad en el sistema tributario ecuatoriano.

Palabras claves: Sustancia sobre la forma, Normativa ecuatoriana tributaria, Consultoría Tributaria, Regulaciones de la Autoridad Tributaria, Planificación Tributaria, Interpretación del principio

ABSTRACT

The "substance over form" principle in Ecuador's tax legislation is pivotal, mandating that economic transactions be assessed and taxed based on their economic reality, rather than their legal structure. The Constitutional Court has been keen on distinguishing between legitimate tax planning and aggressive tax practices, emphasizing the need for a genuine commercial purpose and actual economic substance in transactions. The study methodology delves into the Ecuadorian Constitutional Court's rulings and compares tax interpretations from different jurisdictions. This principle aims not only to uphold tax justice but also to prevent tax avoidance, striving for a balance between economic freedom and taxpayers' fiscal responsibility. The Court has employed this principle to interpret legal acts according to their true intent and economic effects, prioritizing substantial content over legal form. This comprehensive approach reflects a commitment to transparency and fairness in the Ecuadorian tax system.

Keywords: Substance over form, Ecuadorian tax legislation, Tax consultancy, Tax authority regulations, Tax planning, Tax principle interpretation

INTRODUCCIÓN

En el ejercicio de la consultoría tributaria, los profesionales se enfrentan a una problemática recurrente que complica el asesoramiento y la propuesta de estrategias para la optimización fiscal de los contribuyentes. Esta complejidad se centra en la interpretación y aplicación del principio de sustancia sobre la forma, tal como lo establece el Código Tributario vigente en Ecuador.

La cuestión fundamental radica en determinar en qué medida una operación se alinea con dicho principio y cómo los asesores tributarios pueden asegurarse de que su comprensión de la normativa fiscal coincida con la interpretación de la Autoridad Tributaria. Estas interrogantes constituyen un desafío significativo para los asesores tributarios, quienes deben navegar en un marco legal caracterizado por su volatilidad, con reformas frecuentes que pueden ocurrir anualmente o incluso semestralmente.

En Ecuador, se vive bajo un régimen tributario lleno de interpretaciones, la búsqueda, formalidad y sustancia de la trazabilidad de ingresos sujetos a renta, donde al asesorar a individuos y empresas, los consultores tributarios se enfrentan al deber de recomendar operaciones con sustancia económica real, respaldadas por documentación adecuada como facturas, contratos, comunicaciones y otros soportes.

Sin embargo, la experiencia demuestra que, en ocasiones, incluso el cumplimiento riguroso de estas prácticas no satisface a la Autoridad Tributaria. Existen precedentes, que se examinarán en este trabajo de titulación, donde la interpretación de la sustancia tributaria ha variado de un año a otro. Por lo tanto, surge la pregunta: ¿cuál es la verdadera esencia de la sustancia tributaria en Ecuador?

CAPÍTULO I

1. Antecedentes históricos del principio de sustancia sobre la forma

La esencia económica o sustancia sobre la forma es un concepto fundamental en el derecho tributario, aplicable tanto a nivel nacional en la legislación ecuatoriana como en el ámbito de la fiscalidad internacional. Este principio establece el criterio para identificar la verdadera naturaleza y seguimiento de todas las transacciones económicas o de cualquier otro tipo.

Este principio se originó en Alemania en el año 1919 con la Ordenanza Tributaria de Reich. Fue el doctrinario Enno Becker quien propuso que, para interpretar las leyes tributarias, se debe tener en cuenta el propósito y el contexto de las circunstancias que dieron lugar al hecho imponible. En el ámbito latinoamericano, Argentina fue pionera en reconocer legalmente este principio, a través de las reformas introducidas en la Ley 11.683 en 1947 y la adopción del Código Fiscal de Buenos Aires en 1948, bajo la influencia del experto Dino Jarach (Calderón Aguilar, 2003). Continuando, durante la II Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario, celebrada en 1958, el principio fue interpretado de manera limitada estipulando su aplicación para la identificación del hecho generador. Más adelante, en 1967, este principio fue formalmente incluido en el Modelo de Código Tributario para América Latina.

La normativa mediante su Artículo 8 estableció que si las disposiciones que determinan el hecho generador que da lugar al impuesto hacen referencia a circunstancias detalladas por otras áreas del derecho sin adherirse o desviarse claramente de estas, el intérprete tiene la libertad de asignar un significado que se alinee más estrechamente con la realidad que la ley consideró al momento de establecer el gravamen. Además, la elección de estructuras legales por parte de los contribuyentes no restringe al intérprete, quien está facultado para interpretar los eventos y actos de acuerdo con los hechos reales, en línea con la intención de la ley tributaria de centrarse en la realidad sustantiva más que en la forma legal. En situaciones donde las estructuras legales no reflejen fielmente los hechos imponibles y esto conlleve a una disminución de las obligaciones tributarias, la normativa fiscal

se aplicará dejando de lado tales formalidades legales. (Modelo de Código Tributario, 1967)

Siguiendo la inclusión del principio en el Modelo, su influencia se ha reflejado en la legislación tributaria de distintos países de Latinoamérica, adoptándose de manera selectiva o íntegra a los Códigos Tributarios de cada jurisdicción.

1.1. Origen histórico del principio de sustancia sobre la forma en la legislación ecuatoriana

Considerando el contexto histórico de Latinoamérica, Ecuador también implementó el principio de sustancia sobre la forma con la guía del Art. 8 del Modelo. Con esto, en el año 1975 se emitió en el Registro Oficial el primer Código Tributario Ecuatoriano, el cual se incluyó la interpretación y sustancia de la forma mediante la calificación del hecho generador en el Artículo 16:

Art. 16.- Calificación del Hecho Generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídicas, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. (Código Tributario, 1975, artículo 16)

A su vez, en el año 2005 este Código fue derogado y reemplazado por el vigente Código Tributario Ecuatoriano, que finalmente, mediante el segundo inciso del Artículo 17 determina las características o delimitaciones preliminares de la sustancia sobre la forma:

Art. 17.- Calificación del hecho generador. - Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y

naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen. (Código Tributario, 2005, artículo 17)

En este sentido, la legislación tributaria ecuatoriana establece la valoración del hecho imponible basándose en el principio de la realidad económica por encima de las formas jurídicas adoptadas. Esta disposición se ha institucionalizado como un mecanismo de control para prevenir el abuso en la aplicación de las normas fiscales por parte de la Autoridad Tributaria.

1.2. Análisis histórico de la evolución del principio en la legislación tributaria ecuatoriana

La evolución del principio de sustancia sobre la forma en la legislación tributaria ecuatoriana se puede analizar a través de dos momentos históricos clave: la promulgación del primer Código Tributario Ecuatoriano en 1975 y la posterior derogación y reemplazo de este por el actual Código Tributario en 2005.

En el contexto histórico aludido, observamos que Ecuador ha procedido a la sustitución integral de su Código Legislativo, una medida que, en teoría, debería conllevar una mejora en el sistema tributario. No obstante, al examinar el artículo que define el hecho generador del tributo, encontramos que persiste la misma terminología, aunque ahora se presenta bajo una secuencia numérica distinta.

Ambos artículos establecen de manera muy estricta el evento que obliga al contribuyente o sujeto pasivo a incurrir en la obligación tributaria, limitándose a especificar las condiciones que deben cumplirse para que se genere el tributo. Esto deja en manos de la Autoridad Tributaria la facultad de interpretar los conceptos y la realidad económica subyacente en cada transacción.

2. Conceptos legales

2.1. Principio de sustancia sobre la forma

Este principio se aplica en todos los marcos fiscales con la finalidad de comprobar la autenticidad de la actividad económica subyacente en una transacción; esto implica que la operación debe ser efectiva, contar con una justificación, poseer un valor en dinero y comprender un bien (ya sea mueble o inmueble) legítimo que pueda ser objeto de cesión. De acuerdo con lo establecido en el Artículo 17 mencionado previamente, la esencia de la sustancia económica radica en acreditar que las entidades han llevado a cabo operaciones económicas que tienen una existencia real y concreta. Por ejemplo, los documentos legales como los contratos pueden ser utilizados como punto de inicio para emprender una actividad económica. No obstante, la conducta efectiva de las partes involucradas debe ser considerada como el indicador más fiable de la verdadera distribución del derecho a los beneficios derivados.

Por ejemplo, si una empresa pretende suscribir un contrato de prestación de servicios, la Administración Tributaria ecuatoriana al momento de revisar el fondo de este acto legal, requerirá reconocer lo siguiente (referencia enunciativa, más no limitativa):

- En qué consistió el servicio a ser prestado,
- Si quien lo está proporcionando es capaz de realizarlo,
- Si las empresas que recibieron este bien realmente lo necesitaban; y,
- Que este servicio o bien haya generado un cambio al momento de recibirlo (un antes y un después).

2.2. Hecho generador e imponible

La figura del hecho imponible es esencial desde una perspectiva teórica, ya que su propósito es definir aquel evento económico específico que el legislador ha decidido sujetar a tributación, identificando en él una capacidad contributiva que justifica la imposición de un tributo. En otras palabras, se trata de la asignación económica del tributo, tanto en su aspecto objetivo como subjetivo, que comúnmente se orienta a

imponer un gravamen sobre las formas tradicionales de riqueza, como son los ingresos, el patrimonio o el consumo.

Por otro lado, el hecho generador se refiere a la circunstancia concreta o suceso externo que confirma o sugiere la realización del hecho imponible, y con ello, da origen a la obligación tributaria establecida por la ley. Así, la función del hecho generador, como elemento crucial del sistema tributario, es actuar como un mecanismo de comprobación externa que señala la posible materialización del hecho imponible; es decir, el hecho generador se justifica como un indicador del hecho imponible. Esto se debe a que no siempre es posible constatar de manera directa o simple el hecho imponible, lo que lleva al legislador a recurrir a sucesos externos que sirvan como señales de que el evento económico que se quería gravar efectivamente ha tenido lugar. Según el profesor Plaza Vega, el hecho imponible es aquella situación que queda sujeta a tributación como resultado de la realización del hecho generador (Fonseca Forero, 2023).

2.3. Planificación tributaria

La planificación fiscal se describe como la creación de estrategias basadas en el estudio y análisis de las ventajas tributarias que un individuo puede obtener al llevar a cabo su actividad comercial, considerando su residencia, actividad económica, estructura corporativa y otros elementos relevantes. (Espinosa y Hoyos, 2019).

Siguiendo la explicación anterior, se puede sostener que este principio se origina en la idea de que ninguna persona está forzada a optar por la alternativa que implique una mayor carga tributaria para el pago de sus impuestos, considerando la esencial libertad de seleccionar la estructura legal que mejor se ajuste a los objetivos económicos perseguidos. De esta forma, cada persona tiene la facultad de ordenar sus actividades de la manera que le sea más beneficiosa económicamente, y por lo tanto, tiene el derecho de seleccionar la estructura legal que mejor se adapte a sus intereses para lograr los fines económicos que las partes se han planteado (Carpio et al., 2019).

2.4. Planificación tributaria agresiva

Como antítesis de la planificación tributaria, encontramos a la planificación tributaria agresiva (“PFA”), la cual, debido a su amplio alcance y a las múltiples maneras en que puede concretarse, no posee un significado constante y puede interpretarse de manera distinta por distintos individuos (Carpio et al., 2019).

No obstante, a manera descriptiva se podría mencionar que la PFA se concentra en la búsqueda e implementación de estructuras y figuras legales cuestionadas, cuyo fin se centra en la obtención de mayores beneficios económicos. Doctrinariamente se ha establecido que la PFA tiene su aplicación en los conceptos de elusión y evasión fiscal. Por lo que, para no dejar la definición de PFA sin resolver, a breves rasgos se podría afirmar que la elusión fiscal implica evitar la aplicación de la ley fiscal para lograr un beneficio patrimonial por parte del contribuyente, que no se obtendría de no ser por la implementación de acciones y actos jurídicos o procedimientos contractuales con el objetivo principal de eludirla, el aspecto más crucial de la elusión radica en la utilización de instrumentos de negociación, sean estos formales o no, pero siempre ejercidos dentro de los derechos inherentes a la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación legal, cuyos resultados son dignos de protección jurídica. (Espinosa y Hoyos, 2019).

Conforme a esa definición, se podría añadir que la elusión es cualquier acción intencionada del contribuyente cuyo objetivo es prevenir la creación de una obligación fiscal, recurriendo para ello a la simulación legal, al abuso de derecho o a cualquier otro método ilícito que no llegue a constituir una infracción o delito (Carpio et al., 2019).

En cuanto a la evasión fiscal, esta se define como cualquier manera de sustraerse del pago de impuestos. En un sentido estricto, proviene de la conducta intencionada y culpable, ya sea por omisión o acción, de los sujetos pasivos para liberarse, en todo o en parte, del cumplimiento de sus obligaciones fiscales (Espinosa y Hoyos, 2019).

Igualmente, siguiendo esa corriente de ideas, Rodrigo Ugalde y Jaime Escobar coinciden en que la evasión fiscal es la violación intencionada de las obligaciones fiscales, frecuentemente acompañada de estratagemas fraudulentas que tienen como fin evitar la detección del surgimiento o la cuantía de la obligación tributaria no cumplida (Carpio et al., 2019).

3. Legislación comparada

España

El principio de "sustancia sobre forma", en el caso de la legislación española, se refiere a la importancia de la realidad económica de las transacciones por encima de su forma legal. En el contexto de la Ley General Tributaria se aborda la simulación de actos o negocios jurídicos. Esta legislación establece que, para propósitos tributarios, se debe considerar la verdadera naturaleza de los actos o negocios realizados, independientemente de las formas o denominaciones que los sujetos implicados les hayan dado. En otras palabras, la administración tributaria tiene la facultad de ignorar la forma jurídica de un acto si se determina que esta no coincide con la sustancia económica y, en su lugar, gravar conforme a la realidad económica de la situación, conforme se expresa en las siguientes líneas:

Art. 16.- Simulación. - 1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente. (Ley General Tributaria, 2003, artículo 16)

Perú

Por otro lado, al considerar la legislación del país vecino, Perú, se observa que el Código Tributario, bajo el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, estipula lo que, para

determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios (...) (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013, norma XVI)

En el marco del principio de sustancia sobre la forma, la legislación tributaria peruana, a través del SUNAT, enfatiza la importancia de discernir la verdadera esencia del hecho generador del tributo. Para ello, la SUNAT no se limita a la apariencia formal de las transacciones, sino que examina y valora los actos, situaciones y relaciones económicas que los contribuyentes efectivamente llevan a cabo, con el objetivo de identificar la realidad económica subyacente.

De esta manera, se afirma que, para el sistema tributario de Perú, el análisis del hecho imponible se efectuará alineado con la sustancia económica de las actividades de los contribuyentes, más allá de la forma jurídica que estas puedan presentar.

Argentina

Por su parte, acerca de la sustancia sobre la forma, la legislación de Argentina no difiere sustancialmente con las previamente citadas (España y Perú), esto se debe a que la Ley de Procedimientos Fiscales de la Nación Argentina dicta en su articulado segundo la determinación de la naturaleza del hecho imponible bajo lo siguiente:

Art. 2.- Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les

permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.
(Ley N° 11.683, 1998, artículo 2)

Con la cita realizada, podemos observar que, de acuerdo con la legislación tributaria argentina, el hecho imponible será determinado atendiendo a la realidad económica de las transacciones u operaciones, yendo más allá de las formas jurídicas empleadas por los contribuyentes, independiente de si se trata de un acto de naturaleza privada, lo cual a breves rasgos se asemeja con la esencia establecida para las jurisdicciones previamente mencionadas en el presente apartado.

De lo anterior, se observa una clara similitud entre las legislaciones de España, Perú y Argentina en cuanto al principio de "sustancia sobre forma" en el ámbito tributario. Las tres jurisdicciones enfatizan la importancia de considerar la realidad económica de las transacciones por encima de su forma legal o estructura jurídica.

La convergencia de estas legislaciones radica en el enfoque de que, para la correcta aplicación de las normas tributarias, es esencial identificar y gravar la sustancia económica de las operaciones, evitando así la elusión fiscal mediante la utilización de estructuras jurídicas que no reflejen la realidad económica.

4. Doctrinas de forma y sustancia

En el complejo mundo del derecho tributario, donde la precisión y la justicia fiscal son de suma importancia, emerge la necesidad de mirar más allá de las apariencias. Las transacciones y acuerdos comerciales a menudo se presentan con una variedad de formas y estructuras legales, pero es la sustancia económica subyacente la que debe guiar la interpretación y aplicación de la ley. Con el fin de abordar estos desafíos, el derecho tributario se ha armado con principios y doctrinas que buscan descubrir la verdadera naturaleza de las operaciones económicas, asegurando que la tributación refleje fielmente la realidad económica más que la forma jurídica, entre las cuales encontramos: el principio de Sustancia sobre la Forma, Business Purpose Test (la prueba del propósito comercial y la Sham Transaction).

El principio de Prevalencia de la Sustancia sobre la Forma es un elemento esencial en la normativa fiscal que resalta la relevancia de la esencia económica de las transacciones por encima de su estructura legal. Este principio se implementa para prevenir la evasión fiscal y para garantizar que las transacciones sean sometidas a imposición de acuerdo con su auténtica sustancia económica, en lugar de su forma legal. (Sevilla Bernabéu, 2020). Salinas apoya este enfoque y destaca la necesidad de que las transacciones se registren y se basen en su auténtica realidad económica, en vez de atenerse simplemente al cumplimiento de las normativas vigentes. (Salinas, 2023).

Este principio se basa en la idea de que, más allá de cumplir con las formalidades legales o de permitir que las partes ejerzan su autonomía de voluntad para definir la naturaleza de las operaciones, el derecho tributario prioriza que dichas operaciones posean una sustancia real y legítima, es decir, que estén debidamente respaldadas y reflejen su verdadera esencia económica.

La “Business Purpose Test” (Prueba del Propósito Comercial) es una doctrina que adopta una interpretación orientada a los objetivos finales de las leyes fiscales, con el propósito de evaluar las circunstancias específicas de cada situación. Esta prueba rechaza el amparo legal a aquellas operaciones y negocios que carecen de un verdadero propósito comercial y que, en cambio, tienen como objetivo principal el beneficio fiscal. (Sevilla Bernabéu, 2020). Sin embargo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sostenido que un motivo económico válido abarca más que la mera obtención de beneficios fiscales. En situaciones de reestructuración, no se deben buscar exclusivamente beneficios tributarios para que sean reconocidas como legítimas; no obstante, la existencia de ventajas fiscales no descalifica automáticamente la validez de la operación. (Quintas, 2021).

Por su parte, la “Sham Transaction Doctrine” (Doctrina de la Transacción Ficticia) se emplea en transacciones que no poseen una base económica real o que difieren significativamente de lo que se ha declarado. Esta doctrina tiene como objetivo detectar aquellas operaciones que se llevan a cabo exclusivamente para lograr un beneficio tributario. (Sevilla Bernabéu, 2020).

En la legislación ecuatoriana, el principio de "Sustancia sobre Forma" se emplea como herramienta para regular la tributación tanto local como internacional. Consiste en analizar la verdadera situación de los hechos en actos jurídicos y eventos como un enfoque para la interpretación de las normas en el derecho contemporáneo. La intrincada naturaleza de la legislación actual exige que las entidades gubernamentales adopten este enfoque para garantizar consecuencias legales apropiadas sobre determinadas actividades, ofreciendo de esta manera protección a los contribuyentes (Ruiz Almendral, 2020).

5. Conclusión parcial

En resumen, se puede analizar la trascendencia del principio de sustancia sobre la forma como un eje central en la legislación tributaria tanto de Ecuador como en el contexto internacional. La evolución histórica y la adopción de este principio en diferentes jurisdicciones subrayan un esfuerzo colectivo por parte de los sistemas fiscales para asegurar que las transacciones económicas sean evaluadas y gravadas en función de su realidad económica, más allá de las estructuras jurídicas que se presenten.

La legislación ecuatoriana, a través de su Código Tributario, refleja un compromiso claro con este principio, estableciendo mecanismos para discernir la verdadera naturaleza de los actos económicos y combatir prácticas que puedan resultar en elusión o evasión fiscal. Asimismo, la comparación con legislaciones de otros países como España, Perú y Argentina demuestra una convergencia en la aplicación de este principio, evidenciando su relevancia y efectividad como herramienta para la Administración Tributaria.

CAPÍTULO II

1. El principio de "Sustancia sobre la Forma" en la legislación tributaria ecuatoriana y sus desafíos en la práctica

El principio de "sustancia sobre la forma" es un concepto clave en el ámbito tributario que requiere una comprensión detallada. Según la Constitución de la República del Ecuador (2008), los ciudadanos tienen la responsabilidad de "cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley" (Art. 83). Esta disposición legal subraya la obligación de contribuir al bienestar colectivo a través del cumplimiento de los deberes fiscales.

No obstante, la Constitución va más allá al reconocer y garantizar el derecho a realizar actividades económicas, tanto individual como colectivamente, bajo principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental (Constitución de la República del Ecuador, 2008, Art. 66). Este reconocimiento es fundamental, ya que establece un marco dentro del cual los ciudadanos pueden ejercer su libertad económica, al tiempo que respetan sus obligaciones tributarias.

Al vincular este derecho con el Código Tributario (2005), que otorga a los contribuyentes el reconocimiento de beneficios o regímenes fiscales aplicables, se evidencia un equilibrio entre la libertad económica y la responsabilidad fiscal. Los contribuyentes, por lo tanto, tienen el derecho de emprender actividades económicas y, simultáneamente, aprovechar los beneficios y regímenes tributarios que la ley les otorga.

Este equilibrio se manifiesta en la práctica a través del concepto de "economía de opción", que permite a los contribuyentes seleccionar alternativas legales para optimizar su base imponible. Esta optimización se logra mediante el aprovechamiento de beneficios tributarios consagrados en la legislación fiscal, lo que puede resultar en una mayor rentabilidad económica.

Sin embargo, existe una línea delgada entre la optimización fiscal legítima y la planificación tributaria agresiva, que busca minimizar la base impositiva de manera

cuestionable. Para abordar esta problemática, el artículo 17 del Código Tributario (2005) implementa el principio de "sustancia sobre la forma". Este principio es una herramienta para la Administración Tributaria que asegura que los actos jurídicos se califiquen de acuerdo con su verdadera esencia y naturaleza jurídica, más allá de la forma o denominación que las partes elijan.

La comprensión de este principio se simplifica al dividir el artículo referido en dos elementos fundamentales. El primero destaca que la interpretación de un acto legal debe corresponder a su verdadera naturaleza, lo cual posibilita la determinación de las consecuencias legales correspondientes. El segundo elemento se concentra en la realidad económica de las transacciones, admitiendo únicamente aquellas que realmente se llevan a cabo y poseen una base económica sustancial (Vega, 2020).

La aplicación práctica de este principio no está exenta de desafíos y problemas. Uno de los obstáculos más significativos es el riesgo de abusos por parte de la Administración Tributaria. La interpretación subjetiva de la "verdadera esencia" de los actos jurídicos puede llevar a decisiones arbitrarias que afecten negativamente a los contribuyentes. Además, existe la posibilidad de que la Administración aplique el principio de manera inconsistente, lo que genera incertidumbre y falta de previsibilidad en el entorno fiscal.

A pesar de la prevalencia del aspecto subjetivo en la aplicación del principio de "sustancia sobre la forma", se han realizado esfuerzos para proporcionar mayor seguridad jurídica. En diciembre de 2021, la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la Pandemia COVID-19 introdujo un nuevo capítulo innumerado en el Código Tributario, denominado "seguridad jurídica". Este capítulo establece criterios claros para la calificación de sustancia jurídica y económica (Código Tributario, 2005).

Según el Artículo 30.3 del Código Tributario (2005), la Autoridad Tributaria debe considerar criterios fundamentales al calificar la esencia y naturaleza jurídica de un acto del contribuyente o las relaciones económicas existentes. Estos criterios incluyen la pertinencia de la forma jurídica o económica escogida por el contribuyente para su actividad económica, la neutralidad recaudatoria del resultado de la forma

jurídica adoptada y la existencia de un precedente jurisprudencial obligatorio que respalde el tratamiento tributario aplicado.

Si se verifica el cumplimiento de uno o varios de estos criterios, la Autoridad Tributaria aplicará el tratamiento tributario correspondiente a la forma jurídica adoptada por las partes, respetando la vigencia del acto o contrato y sin perjuicio de modificaciones normativas posteriores (Código Tributario, 2005).

Regresando al Art. 17 del Código Tributario, este se enfoca en la interpretación de los actos jurídicos desde la perspectiva tributaria. Este enfoque subraya la importancia de otorgar significado a los actos jurídicos de acuerdo con su sustancia económica, más allá de su clasificación en otras ramas del derecho. La norma busca identificar la verdadera naturaleza de los actos para determinar las consecuencias legales y tributarias pertinentes.

El segundo párrafo del artículo en cuestión destaca la importancia de la significación económica en situaciones donde se sospecha el abuso de formas jurídicas. La norma se aplica sólo a transacciones reales, poniendo énfasis en la distinción entre la sustancia (los hechos) y la forma (estructuras legales). La calificación del hecho generador, en este contexto, se centra en la relevancia de los elementos materiales que reflejan las transacciones efectivamente realizadas y que tienen implicaciones tributarias.

Para entender el impacto de la implementación de esta normativa, resulta provechoso considerar las opiniones de Valdés Costa, quien indica que las consecuencias se extienden más allá de la mera invalidación de simulaciones que dañan a terceros, incluyendo cualquier desacuerdo entre la realidad y las estructuras legales (Valdés Costa, 2001). Por su parte, la Real Academia Española describe la simulación como la alteración superficial de la causa, naturaleza u objeto verdadero de un acto o contrato (Real Academia Española, 2020).

Bajo esta premisa, el principio de sustancia sobre la forma asegura que las consecuencias tributarias reflejen los actos que deberían haberse realizado legalmente. En este sentido, se puede delimitar, que, en materia tributaria, la esencia o sustancia

económica prevalece sobre cualquier forma jurídica legal que se haya utilizado. Esto último se lo puede identificar en la normativa ecuatoriana, que le da la facultad a la Administración Tributaria en determinar la invalidez o validez de operaciones económicas y sus efectos jurídicos.

2. ¿Han existido pronunciamientos de la Corte Constitucional del Ecuador?

La Corte Constitucional del Ecuador, al abordar el principio de sustancia sobre la forma, ha tenido que enfrentarse a la complejidad de distinguir entre la planificación tributaria y las prácticas fiscales agresivas. La distinción radica en si las transacciones económicas tienen una finalidad comercial autónoma o si su único propósito es la disminución del pago de tributos. La Corte ha reconocido que, si bien la optimización fiscal es un derecho de los contribuyentes, no debe cruzar la línea hacia la evasión o elusión fiscal.

En el análisis de casos concretos, la Corte ha aplicado el principio de sustancia sobre la forma para evaluar la verdadera esencia de las transacciones. Por ejemplo, en situaciones donde las empresas utilizan estructuras complejas o transacciones entre partes relacionadas, la Corte ha tenido que determinar si estas estructuras reflejan una realidad económica genuina o si están diseñadas para ocultar la verdadera naturaleza de los pagos, como en el caso de Almacenes Juan Eljuri (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

Para la resolución del Caso No. 47-15-IN, la Corte optó por la aplicación del método del motivo económico válida o también conocido como la doctrina del Business Test Purpose y de la supremacía de la sustancia sobre la forma, mediante el cual se realizó una verificación para asegurar que las relaciones jurídicas y económicas establecidas por el contribuyente tuvieran un propósito comercial genuino, distinto al mero objetivo de reducir la carga tributaria. Además, se enfatizó la importancia de interpretar estas relaciones priorizando su sustancia y esencia por encima de su forma o de los aspectos secundarios que las caracterizan.

No obstante, para la parte accionante los enunciados normativos relacionados al principio de sustancia sobre la forma: Adolecen de parámetros objetivos que el

contribuyente pueda cumplir, quedando a la libre discreción del funcionario público establecer actos de los contribuyentes, hechos en función de eficiencia económica o de necesidad para operar el negocio, en actos contrarios a un supuesto Derecho, el cual no existe puesto que las conductas no han sido tipificadas (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

A pesar de lo anterior, es fundamental precisar que el criterio de la Corte fue que este principio no produce ninguna afectación a los derechos de los contribuyentes siempre que se aplique un proceso de justificación que comprende “dos fases, una fase de negación (A) y una fase de afirmación (B); para lo cual podrá utilizar tanto premisas sistémicas como extrasistémicas,¹⁷ particularmente porque las razones que sirvan para calificar la real esencia económica del acto provendrán de las ciencias económicas, empresariales, etc. (niveles de tasas de intereses en el mercado, motivo económico válido, etc.). Para una vez superado esto, explicar por qué el acto jurídico señalado no responde a la realidad económica, y no puede acceder al beneficio tributario correspondiente. Vislumbrándose nuevamente una etapa de justificación externa, y una etapa de justificación interna, o de adecuación de la relectura económica del acto a la disposición normativa”, “persiguiendo que los actos jurídicos se interpreten de conformidad con la real voluntad o intención de sus artífices, sin limitarse a atender las formalidades que los revisten; y en correspondencia con los efectos jurídicos que producen, haciendo prevalecer el contenido del acto jurídico sobre su continente”. (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

Es esencial destacar que, según la Corte Constitucional del Ecuador, el principio de sustancia sobre la forma no compromete los derechos de los contribuyentes, siempre y cuando su aplicación se realice mediante un proceso de justificación adecuado. Este proceso debe incluir dos etapas críticas: una fase de negación (A) y una fase de afirmación (B) (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

La fase de negación (A) implica un análisis crítico donde la forma jurídica declarada por el contribuyente es cuestionada. Durante esta fase, se utilizan premisas sistémicas, que son aquellas derivadas del sistema jurídico, y premisas extrasistémicas, que provienen de fuentes externas al derecho, como estudios económicos o análisis financieros. El objetivo es determinar si la forma jurídica refleja la realidad económica

del acto o si existe una discrepancia que sugiere una posible elusión fiscal (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

La fase de afirmación (B) sigue a la negación y busca establecer la verdadera naturaleza económica del acto. En esta etapa, se reúnen pruebas y argumentos para justificar por qué el acto jurídico no se corresponde con la realidad económica y, por ende, no debería acceder a los beneficios tributarios previstos. Esta fase es crucial para garantizar que se apliquen correctamente las normas tributarias y para prevenir la evasión fiscal (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

Además de estas dos fases, la Corte ha identificado dos etapas adicionales de justificación: la justificación externa y la justificación interna. La justificación externa se refiere al proceso argumentativo que sustenta las premisas utilizadas en el razonamiento principal. Implica la presentación de evidencia y argumentos que apoyen la interpretación de la realidad económica del acto más allá de su presentación formal (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

La justificación interna, por otro lado, se centra en el razonamiento principal y su adecuación a la normativa tributaria. Esta etapa verifica si el acto jurídico, una vez despojado de su forma declarada y entendido en su verdadera esencia económica, se ajusta a los hechos generadores de tributos establecidos por la ley. De esta manera, se confirma si surge o no la obligación tributaria correspondiente (Corte Constitucional del Ecuador, 2021).

En conjunto, estas fases y etapas de justificación forman un proceso integral que la Corte Constitucional del Ecuador utiliza para interpretar los actos jurídicos de acuerdo con la verdadera intención de las partes y los efectos económicos reales, priorizando el contenido sustancial sobre la forma jurídica.

A pesar de lo mencionado, la Corte Constitucional del Ecuador ha manifestado su preocupación por la aplicación del principio de sustancia sobre la forma por parte de la Autoridad Tributaria, sugiriendo que dicha aplicación podría favorecer la recaudación fiscal en lugar de perseguir la justicia tributaria, debido a que esta práctica podría comprometer el principio de seguridad jurídica, que aboga por la claridad,

previsibilidad y publicidad de las normas. La Corte recalca que la Autoridad Tributaria, al ejercer sus facultades, debe analizar la sustancia económica de las transacciones o estructuras financieras en el marco de las normas del ordenamiento jurídico tributario nacional. Se insta a que este análisis se realice mediante una cadena de razonamiento lógico que vincule la verdadera naturaleza económica con su tratamiento legal, asegurando así la coherencia y el respeto a los principios constitucionales (Corte Constitucional del Ecuador, 2018).

3. ¿Cómo han procedido otros países?

Durante el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) en Londres en 2019, se examinaron profundamente los desafíos que enfrenta la tributación en un entorno globalizado, poniendo especial énfasis en la tensión entre la forma y la sustancia en las transacciones económicas. Las discusiones se enfocaron en la manera en que las pruebas de propósito comercial y la detección de transacciones simuladas pueden contribuir a identificar la auténtica esencia económica de los actos legales, resaltando la relevancia de adoptar el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma para combatir la evasión de impuestos. Esta perspectiva quedó evidenciada en el examen de un caso presentado en el congreso, que trataba sobre una estructura fiscal entre Austria y Hong Kong, demostrando la imperiosa necesidad de que los regímenes fiscales reconozcan y reaccionen de manera efectiva ante la complejidad de las transacciones económicas internacionales. (Sevilla Bernabéu, 2020).

Por otro lado, el Consejo de Estado de Francia trató el tema de la sustancia económica en las transacciones financieras internacionales, enfatizando la importancia de la realidad económica por encima de las construcciones legales al establecer las obligaciones fiscales. Esta declaración subraya la idea de que, para luchar contra la evasión fiscal y garantizar la equidad en la tributación, es crucial que las autoridades fiscales examinen las transacciones basándose en su finalidad y sustancia económica, en lugar de las formas legales que las definen. Esta perspectiva se inscribe dentro de un esfuerzo más amplio de los sistemas tributarios para afrontar la complejidad de las operaciones económicas en un entorno globalizado, asegurando que se identifiquen y traten efectivamente las prácticas fiscales abusivas. (Sevilla Bernabéu, 2020).

La discusión en el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) de 2019 y el fallo del Consejo de Estado francés definen la sustancia sobre la forma por medio otros principios, como la primacía de la realidad económica y también entender el propósito empresarial de las compañías al momento de realizar transacciones. Es decir, al momento de realizar una consulta tributaria, en otras jurisdicciones, al contribuyente le han puesto el deber de identificar su sustancia sobre la forma y que esta valide tanto el resultado final de sus transacciones como la realidad económica de los mismos.

CONCLUSIONES

El principio de "Sustancia sobre la Forma" en la legislación tributaria ecuatoriana, aunque esencial para garantizar la equidad fiscal, introduce una notable incertidumbre para los contribuyentes y los profesionales de la consultoría tributaria. La aplicación subjetiva de este principio por parte de la Administración Tributaria puede llevar a interpretaciones dispares y potencialmente a abusos, lo que dificulta la tarea de los consultores al asesorar sobre cómo proceder en la estructuración de transacciones económicas.

Los consultores tributarios se enfrentan al desafío de interpretar un marco legal que carece de directrices claras y objetivas, lo que les obliga a navegar en un terreno ambiguo al recomendar estrategias de cumplimiento fiscal. La falta de predictibilidad en la aplicación del principio puede resultar en un alto grado de riesgo para las empresas y los individuos que buscan optimizar su carga tributaria, a través de una planificación tributaria legítima, sin contravenir las normativas vigentes.

Los dictámenes de la Corte Constitucional del Ecuador han proporcionado cierta orientación, delineando un proceso de justificación que la Administración Tributaria debe seguir. Sin embargo, la consultoría tributaria aún requiere de un marco más definido para aconsejar con confianza. La incertidumbre persistente hace que la tarea de los consultores sea aún más crítica, ya que deben estar al tanto de las últimas interpretaciones para evitar posibles sanciones para sus clientes.

Con el fin de mitigar riesgos, se necesita una mayor claridad en las directrices administrativas. Esto permitiría a los consultores tributarios ofrecer asesoramiento más preciso y basado en principios firmemente establecidos, reduciendo la incertidumbre y permitiendo a los contribuyentes tomar decisiones informadas y seguras en materia fiscal. La colaboración entre los organismos fiscales, la comunidad legal y los expertos en tributación es fundamental para desarrollar un entorno tributario más predecible y justo en Ecuador.

RECOMENDACIONES

Para evitar malas interpretaciones y ambigüedades con respecto al Art. 17 del Código Tributario Ecuatoriano y solucionar la falta de normativa, se recomienda emitir una Circular donde la misma Autoridad Fiscal delimite el procedimiento y distinguir la trazabilidad de las transacciones económicas para la identificación de la sustancia sobre la forma.

A su vez, la emisión de una Circular concordaría con el principio de seguridad jurídica, en sentido que, primero, el Código Tributario establece ese principio de una manera interpretativa por medio del hecho generador del tributo, después la Ley de Régimen Tributario Interno lo sigue estableciendo, para que el Reglamento de esta misma Ley te de las indicaciones de aplicación, de esto seguiría una Resolución por parte del Servicio de Rentas Internas (“SRI”); sin embargo, si se lo deja de manera muy explícita en sentido que se enlista la documentación para análisis del principio, en ese caso podría existir un abuso por parte de los contribuyentes al respaldarse que solo con los puntos a ser revisados por el SRI se puede determinar la sustancia sobre la forma la cual daría paso a que se creen estructuras falsas para evitar la tributación.

Con esto último, continuando, no sería de emitir una Resolución si no una Circular. ¿Qué propiedades tiene esta? Indica disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración, entre estas la aplicación, identificación e interpretación del principio de sustancia sobre la forma. A su vez, en la sentencia 2-21-IN/24 con fecha 28 de febrero de 2024, la Corte Constitucional aclaró que las Circulares y Resoluciones representan un acto normativo, lo cual daría solución a la falta de normativa actual con respecto a la interpretación al momento de ejecutar asesorías o consultas del principio de sustancia sobre la forma.

La Circular emitida por el SRI tendrá el trabajo de, tomar lo establecido en el Código Tributario y demás leyes suplementarias relacionadas al principio de sustancia sobre la forma, analizarlo y establecer una directriz general de interpretación para delimitar el principio de sustancia sobre la forma a ser aplicado en todas las transacciones económicas.

Por otro lado, en caso de que el SRI no realice la circular, también se puede dar como recomendación que la Corte Nacional de Justicia de Ecuador emita una resolución con fuerza de Ley. Con base en el artículo 180 del Código Orgánico de la Función Judicial, se expiden estas resoluciones en caso de duda u oscuridad de las leyes. En este sentido, la Corte con su resolución, le daría delimitación y una interpretación exacta al principio de sustancia sobre la forma, dándole tanto seguridad jurídica al contribuyente y como fortaleciendo las facultades del SRI.

Como resumen, tanto la Circular del SRI o la Resolución con fuerza de Ley de la Corte, contribuiría a los problemas de la falta de normativa al momento de realizar asesorías tributarias enfocadas en la optimización de la base imponible de los contribuyentes.

REFERENCIAS

- Calderón Aguilar, L. (2003). LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS EN FUNCIÓN A LA REALIDAD DE LOS HECHOS ECONÓMICOS. *Quipukamayoc*, 10(20), 62-74. <https://doi.org/10.15381/quipu.v10i20.6879>
- Carpio R., Albán M., Arenas K., Arias G., Barberán M., Betancourt S., Cabrera O., Corral I., Delgado D., Egas P., García-Herrera C., García C., Godoy J., Jaramillo J., Maldonado G., Montaña C., Montero V., Pérez T., Ramos O., ... Villegas P. (2019). Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador. Ius et Historiae Ediciones. Volumen (I), 575-597
- Código Orgánico de la Función Judicial (2009, 9 de marzo). Quito: Registro Oficial Suplemento No. 544.
- Código Tributario. (1975, 23 de diciembre). Quito: Registro Oficial Suplemento No. 958.
- Código Tributario. (2005, 5 de junio). Quito: Registro Oficial Suplemento No. 38.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008, 20 de octubre). Quito: Registro Oficial No. 449.
- Decreto Supremo No. 133-2013-EF (2013, 22 de junio). Lima, Perú.
- Espinosa Taipe, D., Hoyos Navas, K. (2019). Desafíos fiscales originados por la globalización de la economía y los esquemas de planificación fiscal agresiva: ¿Ha podido Ecuador afrontarlos? *USFQ Law Review*, Volumen (VI), 60-64
- Fonseca Forero, I. G. (2023). El hecho imponible y el hecho generador del tributo: utilidad práctica y teórica de su escisión. *Revista de derecho Fiscal*, (24), 107–127. <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.06>
- Ley de Procedimientos Fiscales de la Nación Argentina, Ley No. 11.683 (1998, 13 de julio). Buenos Aires, Argentina. Decreto No. 821/98
- Ley General Tributaria del Reino de España, Ley No. 58/2003 (2004, 1 de julio). Madrid, España. BOE No. 302
- Quintas Seara, A. (2019). Límites a la aplicación del régimen de neutralidad fiscal: la cláusula antiabuso contemplada en el Art. 15 de la directiva 2009/133/CE. 381-444.
- Real Academia Española, “simulación”, Diccionario de la lengua española, accedido 2 de febrero de 2020, párr. 1, <https://dle.rae.es/simulación>.

- Ruiz Almendral, V. (2020). Aspectos conceptuales y doctrinarios de la teoría de la esencia sobre la forma en la legislación tributaria de Colombia, Ecuador y México. T4139-MDE-Ruiz-Analisis.pdf, 43-57.
- Sentencia No. 002-18-SCN-CC. (2018, 16 de mayo). Corte Constitucional del Ecuador. (Jueza ponente: Ruth Seni Pinoargote). 0187-13-cn-sen.pdf (corteconstitucional.gob.ec)
- Sentencia No. 2-21-IN/24. (2024, 28 de febrero). Corte Constitucional del Ecuador. (Jueza ponente: Daniela Salazar Marín).
e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dWlkOic2ZTBiNWI4NC1hMWE5LTQ4N
WYtYWRjZS03MDBiZGFiODczOTYucGRmJ30=
(corteconstitucional.gob.ec)
- Sentencia No. 47-15-IN/21. (2021, 10 de marzo). Corte Constitucional del Ecuador. (Jueza ponente: Teresa Nuques Martínez).
e2NhcNBlDGE6J3RyYW1pdGUnLCB1dWlkOicwZGZmM2QyMS02ZWUzL
TQxY2EtOWFiZS02MDZiY2QwYTRkNmYucGRmJ30=
(corteconstitucional.gob.ec)
- Sevilla Bernabéu, B. (2020). Cuestiones debatidas sobre forma y sustancia en la tributación internacional. *Crónica Tributaria*, 176, 117-137.
<https://dx.doi.org/10.47092/CT.20.3.4>
- Valdés Costa, (2001). *Curso de Derecho Tributario*, 299.
- Vega, J. (2020). La interpretación del acto jurídico y su verdadera esencia en el derecho tributario. *Revista de Derecho Fiscal*, 45(2), 123-145.



Presidencia
de la República
del Ecuador



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior,
Ciencia, Tecnología e Innovación

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Nosotros, **Caderón Borja, Nelson Gastón**, con C.C.: #0926394594 y **Ruiz Viscarra, Paula Cecilia**, con C.C.: #0930025895; autores del trabajo de titulación: **Consultoría Tributaria: Falta de normativa para aplicar el principio de sustancia sobre la forma** previo a la obtención del título de **ABOGADO** en la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil.

1.- Declaramos tener pleno conocimiento de la obligación que tienen las instituciones de educación superior, de conformidad con el Artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de titulación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizamos a la SENESCYT a tener una copia del referido trabajo de titulación, con el propósito de generar un repositorio que democratice la información, respetando las políticas de propiedad intelectual vigentes.

Guayaquil, 30 de agosto 2024

f. 

Calderón Borja, Nelson Gastón
C.C. 0926394594

f. 

Ruiz Viscarra, Paula Cecilia
C.C. 0930025895



REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA

FICHA DE REGISTRO DE TESIS/TRABAJO DE TITULACIÓN

TEMA Y SUBTEMA:	Consultoría Tributaria: Falta de normativa para aplicar el principio de sustancia sobre la forma		
AUTOR(ES)	Nelson Gastón, Calderón Borja Paula Cecilia, Ruiz Viscarra		
REVISOR(ES)/TUTOR(ES)	Xavier Paul, Cuadros Añazco		
INSTITUCIÓN:	Universidad Católica de Santiago de Guayaquil		
FACULTAD:	Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Sociales y Políticas		
CARRERA:	Carrera de Derecho		
TÍTULO OBTENIDO:	Abogado		
FECHA DE PUBLICACIÓN:	30 de agosto de 2024	No. DE PÁGINAS:	26 de páginas
ÁREAS TEMÁTICAS:	Derecho Tributario, Consultoría Tributaria, Principios Tributarios		
PALABRAS CLAVES/ KEYWORDS:	Sustancia sobre la forma, Normativa ecuatoriana tributaria, Consultoría Tributaria, Regulaciones de la Autoridad Tributaria, Planificación Tributaria, Interpretación del principio		
RESUMEN/ABSTRACT (150-250 palabras):			
<p>El principio de "sustancia sobre forma" en la legislación tributaria de Ecuador es crucial, ya que dictamina que las transacciones económicas deben ser evaluadas y gravadas según su realidad económica, y no meramente por su estructura legal. La Corte Constitucional ha enfocado sus esfuerzos en diferenciar entre la planificación tributaria legítima y las prácticas fiscales agresivas, subrayando la necesidad de un propósito comercial genuino y la sustancia económica real en las transacciones. La metodología de estudio se centra en el análisis de fallos y posturas de la Corte Constitucional ecuatoriana, comparando con interpretaciones tributarias de otras jurisdicciones. Este principio no solo busca promover la justicia tributaria sino también prevenir la elusión fiscal, procurando un equilibrio entre la libertad económica y la responsabilidad fiscal de los contribuyentes. La Corte ha aplicado este principio para interpretar los actos jurídicos en función de su verdadera intención y efectos económicos, priorizando el contenido sustancial sobre la forma jurídica. Este enfoque integral refleja un compromiso con la transparencia y la equidad en el sistema tributario ecuatoriano.</p>			
ADJUNTO PDF:	<input checked="" type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO	
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: +593 96 816 2135 +593 98 866 6422	E-mail: nelson.calderon01@cu.ucsg.edu.ec paula.ruiz01@cu.ucsg.edu.ec	
CONTACTO CON LA INSTITUCIÓN (COORDINADOR DEL PROCESO UTE)::	Nombre: Reynoso Gaute, Maritza Ginette		
	Teléfono: +593-4-3804600		
	E-mail: maritza.reynoso@cu.ucsg.edu.ec		
SECCIÓN PARA USO DE BIBLIOTECA			
Nº. DE REGISTRO (en base a datos):			
Nº. DE CLASIFICACIÓN:			
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):			