



**UNIVERSIDAD  
DEL AZUAY**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS**

**ESCUELA DE DERECHO**

**“LAS EMPRESAS FANTASMAS Y SUJETOS PASIVOS QUE REALIZAN  
TRANSACCIONES SIMULADAS COMO MECANISMO DE EVASION Y ELUSION”**

Trabajo de graduación previo a la obtención del título de:

**ABOGADA DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA DE LA REPUBLICA**

**Autora:** Soraya Vanessa Navas Espinoza

**Director:** Dr. Boris Barrera Crespo

**Cuenca – Ecuador**

2019

## **DEDICATORIA**

Esta tesis la dedico con amor a:

Mi esposo, por creer en mí siempre, por ser mi apoyo incondicional, por abrazarme siempre que necesité, no lo sabes pero fuiste mi motivación para continuar y lograr este sueño maravilloso. Te la dedico a ti porque siempre estuviste para mí, porque te esforzaste tanto para darme mi sueño que gracias a ti ahora es una realidad. Sin ti no lo hubiera logrado.

Y a mis amigas incondicionales Mifi y Caramelo, quienes me acompañaron largas y frías noches de estudio, quienes no dormían hasta que yo lo hiciera, tampoco lo saben pero ellas fueron mis compañeras de estudio.

## AGRADECIMIENTO

Quiero agradecer a Dios porque durante todos estos años le encomendé mi camino, y tú me diste la tu luz, amor y la sabiduría para continuar, porque cuando no creí en mí tú me sostuviste y me mostraste que este es mi destino practicar el Derecho y la Justicia.

Quiero agradecer a mi mamá, porque creíste en mí, por apoyarme y alentarme incondicionalmente, pero sobretodo porque fuiste mi ejemplo de nunca darme por vencida y que nunca es tarde para cumplir los sueños.

De manera especial quiero agradecer a mi director tesis el Doctor Boris Barrera por brindarme su tiempo, por exigirme y enseñarme que yo puedo mucho más.

## TABLA DE CONTENIDOS

RESUMEN .....	6
ABSTRACT.....	7
INTRODUCCION .....	8
CAPITULO I .....	10
1. La Administración Tributaria .....	10
1.1 Facultades de la Administración.....	11
1.2 Normas que regulan el procedimiento de para la Identificación de las Empresas Fantasmas y de los sujetos pasivos con actividades supuestas.....	17
1.2.1 Identificación de los Sujetos Pasivos o de las Transacciones .....	18
1.2.2 Responsabilidades y Efectos .....	21
1.2.3 Esencia Económica sobre la Forma Jurídica.....	25
1.2.4 Los factores de ajuste en procesos de determinación de Impuesto a la Renta. ...	27
CAPITULO II.....	32
2. Generalidades de las empresas fantasmas.....	32
2.1 Concepto de empresas fantasmas e inexistentes.....	33
2.2 Diferencia entre las empresas fantasmas e inexistentes .....	40
2.3 Características de las empresas fantasmas.....	42
2.4 Los efectos de la creación de las empresas fantasmas.....	44
CAPITULO III.....	51
3. La Evasión y Elusión en el Impuesto.....	51
3.1 La Evasión .....	53
3.1.1 Concepto y Características.....	54
3.1.2 Causas de la Evasión Tributaria.....	55
3.1.3 Formas y Mecanismo de Evasión Tributaria .....	59
3.2 La Elusión.....	60
3.2.1 Concepto y Características.....	61
3.2.2 Formas de Elusión.....	63
3.3 Diferencia entre Evasión y Elusión .....	65
3.4 La evasión y la elusión causas y consecuencias en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Renta. ....	66
CAPITULO IV.....	70

4. Análisis de las Empresas Fantasma en la Legislación Comparada .....	70
4.1 Análisis desde la perspectiva de la Comunidad Andina .....	70
4.1.1 Análisis de las empresas fantasmas en Bolivia .....	72
4.1.2 Análisis de las empresas fantasmas en Colombia .....	75
4.1.3 Análisis de las empresas fantasmas en Perú.....	77
4.2 Criticas.....	81
4.3 Conclusión .....	83
4.4 Recomendaciones .....	86
BIBLIOGRAFÍA .....	88

### **TABLA DE ILUSTRACIONES**

Ilustración 1 .....	46
Ilustración 2 .....	53
Ilustración 3 .....	68

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación está encaminado hacia el análisis de la normativa y procedimientos dados por la Administración Tributaria con el fin de identificar a las empresas fantasmas que tienen como propósito la evasión a través de la simulación de ejecución de actividades económicas, lo que implica no solo identificar a las empresas, sino también dirigirse hacia aquellos contribuyentes que hayan utilizado en sus declaraciones como gasto deducible comprobantes de venta que son producto de transacciones u operaciones realizadas con empresas fantasmas.

De lo dicho, debemos considerar la importancia de definir que es una empresa fantasma y como funciona con el propósito de identificar objetivamente las causas que la originan y si las medidas tomadas como mecanismo de prevención son eficaces para impedir esta forma de evasión.

**Palabras clave:** Empresas fantasmas, sujetos pasivos, transacciones simuladas, evasión, elusión.

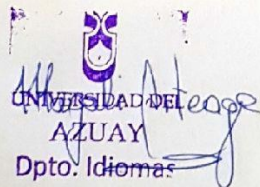
## ABSTRACT


This research work was directed towards the analysis of the regulations and procedures given by the tax administration in order to identify the shell companies whose purpose is evasion through the simulation economic activities. This implies the identification of companies and taxpayers that have used sale receipts from transactions or operations carried out with shell companies as a deductible expense in their declarations. The importance of defining what is a shell company and how it works must be considered to objectively identify the causes that originate them and determine if the measures taken as a prevention mechanism are effective to prevent this form of evasion.

**Keywords:** Shell companies, passive subjects, simulated transactions, evasion, avoidance.

Dr. Boris Barrera

**Thesis Director**



  
Translated by  
Ing. Paul Arpi

## INTRODUCCION

La presente investigación se centra en el análisis de la normativa aplicable a las empresas fantasmas y sujetos pasivos que simulan transacciones, cabe mencionar, que en el ámbito penal se ha previsto sanciones con el propósito de resguardar el patrimonio del Estado en el caso de realizar algunos de los actos tipificados en el Código Integral Penal, entre ellas se encuentra las conductas objeto de nuestro estudio, sin embargo previo a la intervención de la norma penal la Administración Tributaria ha previsto la aplicación de distintos procedimientos que con lleva sanciones de índole administrativa.

La Administración Tributaria ha establecido un procedimiento de identificación de empresas fantasmas y un procedimiento de aplicación de factores ajuste para los sujetos pasivos que se hayan deducido gastos producto de operaciones simuladas y en ambos casos se requerirá analizar la real ejecución de las operaciones; no obstante la Administración Tributaria conservará la facultad de ejercer la acción penal.

Dicho esto, a pesar de que ambas conductas son sancionadas por la ley penal debido a que el propósito es perjudicar el patrimonio el Estado, la Administración Tributaria se ha limitado a la ejecución del procedimiento administrativo dejando de lado la acción penal lo cual resulta lógico si consideramos que el tipo penal se encuentra erróneamente estructurado.

Con el propósito de cumplir los objetivos planteados, el presente trabajo de investigación se encuentra dividido de la siguiente manera:

El primer capítulo, contiene un análisis de las facultades de la Administración Tributaria, así como el estudio del procedimiento de identificación de empresas fantasmas y la aplicación de factores de ajuste establecido por la Administración Tributaria.



El segundo capítulo, busca establecer una definición de lo que es una empresa fantasma a partir del estudio de la doctrina y del análisis de los distintos requisitos que nuestra legislación exige para ser una empresa; así como dilucidar en que se diferencia de una empresa inexistente figura que también se encuentra establecida en la normativa.

El tercer capítulo, está encaminado a determinar que es la evasión, sus distintas formas y establecer cuáles son las características que le diferencian de la elusión; además se determinará cuáles son los efectos y consecuencias que genera la evasión de impuestos.

El último capítulo, se procederá a realizar un análisis comparativo de la legislación de los países miembros de la Comunidad Andina en relación a nuestro tema de estudio con el fin de llegar establecer observaciones y recomendaciones respecto de nuestra normativa.

# CAPITULO I

## 1. La Administración Tributaria

Para introducirnos en el estudio de las empresas fantasmas y sujetos pasivos que realizan transacciones simuladas es necesario proceder con el análisis de la estructura de la Administración Tributaria entendiendo que esta se divide según José Vicente Troya (2014) en:

**Administración Central:** es aquella que es encargada del cobro de los tributos que tienen incidencia nacional.

**Administración Seccional:** es la encargada de cobro de los tributos de incidencia cantonal o local, bien sea provincial o regional.

**De Excepción:** es en la que eventualmente la ley le encarga la recaudación de los tributos a ciertas entidades, por estar relacionadas con los tributos.

En relación al tema que nos atañe corresponde referirnos a la Administración Tributaria Central, que es ejercida por el Servicio de Rentas Internas, institución que fue creada en diciembre de 1997 mediante Ley 41, como una entidad autónoma en el área administrativa y financiera.

Es necesario además explicar que en este modelo de Gestión Tributaria existe un vínculo entre la Administración y los particulares considerado como una relación jurídico-tributaria, que José Vicente Troya (2014) define como “un conjunto de derechos y obligaciones mutuas, que se da del nacimiento, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria; como consecuencia de este contrato social que se da entre los ciudadanos y el Estado nacen obligaciones mutuas, en la cual los primeros se comprometen a cumplir con el pago de los tributos y por otra parte la Administración a través de sus facultades, determina, liquida para luego recaudar, y sancionar en caso de transgredir la ley, además de garantizar un bienestar a la sociedad mediante un gasto público responsable.” (p 21)

## **1.1 Facultades de la Administración**

Con la finalidad de cumplir con las funciones asignadas a la Administración Tributaria, es decir la aplicación de los tributos, esta deberá cumplir con las facultades establecidas en el Código Tributario, que en palabras de Troya (2014) “son competencias regladas, que realiza en aplicación de las normas y en el ejercicio de su poder tributario.” (p 22)

Según el Código Tributario tenemos las siguientes atribuciones: facultad determinadora, facultad resolutoria, facultad recaudadora, facultad sancionadora y facultad Reglamentaria.

- **Facultad Determinadora**

Esta atribución implica la determinación de la obligación tributaria, y de acuerdo Art. 68 del Código Tributario “es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la Administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.”

Entonces, esta facultad implica la capacidad que tiene el Estado para establecer la existencia del hecho generador, base imponible, sujeto obligado y cuantía del tributo, y como resultado de aquella operación los contribuyentes o responsables procederán a la respectiva verificación, complementación o enmienda de sus declaraciones.

Es importante considerar la naturaleza de la facultad determinadora, hay quienes sostienen que es de naturaleza declarativa y otros de naturaleza constitutiva, José Vicente Troya (2014) manifiesta que “en el primer caso la exigibilidad de la obligación tributaria no se encuentra supeditada a la determinación de la misma y lo contrario ocurre en el segundo” (p 35)

Por lo tanto, según nuestro Código la determinación es de naturaleza declarativa al establecer que la obligación tributaria es exigible al acaecer la fecha señalada por la norma, pero tiene el carácter de constitutivo cuando la determinación es realizada por la Administración.

Finalmente se concluye que existen dos formas de determinación que la propia norma establece como Sistemas de Determinación, y que son las siguientes: **a)** La determinación realizada por declaración del Sujeto Pasivo, **b)** Determinación por actuación de la Administración o Sujeto Activo; o mixto.

#### **a) Determinación por el sujeto pasivo**

De acuerdo a lo establecido por el Código Tributario en el Art. 89 la determinación por el sujeto pasivo “se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.”

#### **b) Determinación por el sujeto activo**

De acuerdo a lo establecido en el Art. 90 del Código Tributario “la determinación del sujeto activo consiste en establecer la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora conforme a la normativa aplicable, y esta la realizara de manera directa o presuntivamente. La obligación tributaria determinada conforme esta regla causará un recargo del 20% sobre el principal.”

Además, la determinación realizada por el sujeto activo puede ser de forma directa, presuntiva y mixta:

- **Determinación Directa**

Es necesario hacer hincapié que, para el proceso de determinación primero se ha de procurar realizar la directa, que es a la que todo contribuyente tiene derecho, y por excepción cuando no sea posible se realizará sobre la base de presunciones o coeficientes.

La determinación directa de acuerdo al Art. 91 del Código Tributario significa “que esta se realiza en base a documentos y datos reales, empezando sobre la base de la declaración realizada por el propio sujeto pasivo, su registros o contabilidad y más documentación que posea de respaldo, como facturas de venta, datos bancarios, y también se realizará en base a la propia información que tenga la Administración Tributaria en su base de datos y la que obtenga de terceras personas por efecto del cruce de información obtenida de los diferentes contribuyentes o responsables de tributos con entidades del Sector Público u otras; así como otros documentos que existan en poder de tercero, que tengan relación con la actividad gravada o hecho generador.”

- **Determinación Presuntiva**

Este tipo de determinación se la efectúa por excepción cuando no sea posible la determinación directa; se realiza sobre la base de presunciones lo que implica que no se realiza en base a datos reales, sino en base a subjetividades por no existir declaraciones y por falta de contabilidad; el Dr. Troya (2014) manifiesta que “la determinación deberá ser motivada, pues constituye un acto administrativo, debiéndose tener presente que comporta una presunción de hecho que admite prueba en contrario” (p 225).

El Código Tributario en su Art. 92 manifiesta que la determinación presuntiva se da “(...) por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva”.

En conclusión, la determinación presuntiva se realiza de dos maneras:

**En base a los hechos o indicios:** Implica que la Administración se basa en un documento o información preexistente para determinar el valor que tiene pagar el contribuyente.

**Determinación por coeficientes:** Esta se realiza cuando ni si quiera es posible hacer por hechos o indicios. El estado lo que hace es un listado de coeficientes con las diversas actividades económicas que se realizan dentro del país junto con un valor a pagar y en función de eso se determina la cuantía del tributo.

- **Determinación Mixta.**

Actualmente este tipo de determinación no es utilizada, sin embargo, aún se encuentra en el Código Tributario; en su articulado se establece que “es la que realiza la Administración Tributaria en base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos”.

- **Caducidad de la Determinación Tributaria.**

El Art. 94 ha establecido los siguientes plazos, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. “En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo.
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.”

Respecto del numeral 3 de este Artículo el Código Tributario ha realizado una disposición interpretativa en el sentido de que “en los casos en que los contribuyentes hayan sustentado costos o gastos inexistentes y/o en facturas emitidas por empresas inexistentes, fantasmas o supuestas, se entenderá que se ha dejado de declarar en parte el tributo, y por lo tanto se aplicará la caducidad de 6 años respecto de la facultad determinadora de la Administración Tributaria.”

- **Facultad Resolutiva**

En el Art. 69 manifiesta que la facultad resolutiva significa “la capacidad que tiene la Administración para que ella misma pueda dar respuestas respecto de toda petición, reclamo, consulta o recurso, que se den en materia tributaria”; esta facultad está sujeto a dos reglas; la motivación de los actos, que implica una explicación de los sustentos de hecho y de derecho con la debida congruencia respecto de la resolución final; además debe realizarse en el tiempo que corresponda, caso contrario acaecería en silencio administrativo positivo.

- **Facultad Recaudadora**

Esta facultad implica que la propia Administración Tributaria puede cobrar por sí mismo las diversas obligaciones tributarias. Según el Código Tributario en su Art. 71 “La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.”

- **Facultad Sancionadora**

El Código Tributario en su Art. 70 establece que “en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en las medidas previstas en la ley.”

- **Facultad Reglamentaria**

La facultad reglamentaria en el Art. 7 establece que “es la capacidad de la Administración Tributaria de dictar normas de cumplimiento obligatorio para todos con el fin de que exista seguridad jurídica, que es necesaria para poder controlar y regular las relaciones que surgen entre Respecto de las empresas fantasmas y transacciones simuladas que realizan los sujetos pasivos podemos observar que las facultades otorgadas a la Administración son de suma importancia, pues al ser ejercidas dentro de los plazos legalmente previstos, le permite establecer la real ejecución de las actividades y de las transacciones durante el proceso de determinación.

Cabe mencionar, que la real ejecución o efectivo cumplimiento de las transacciones es parte de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) tema objeto de nuestro estudio, pero que básicamente implica realizar un análisis de la realización de actividades económicas por medio de la información otorgada por el contribuyente o de terceros; además se requiere cumplir con una serie de presupuestos como son la verificación del domicilio tributario, personal, infraestructura, verificación de registros contables que incluye la entrega de facturas, retenciones, llevar contabilidad, bancarización, y la realización de contratos.



## **1.2 Normas que regulan el procedimiento de identificación de las empresas fantasmas y de los sujetos pasivos con actividades supuestas**

Nuestra normativa tiene como uno de sus objetivos incrementar los valores recaudados, esta tarea en parte se ve dificultada debido a las empresas fantasmas que son utilizadas como un medio para simular transacciones a través de la venta de facturas con el propósito que de quien se beneficie de este factura disminuya el valor del impuesto a pagar o no pagar; para mitigar dicha afección la Administración Tributaria ha realizado distintos programas para promover la cultura tributaria y obtener la aceptación social del pago de los impuestos como un elemento indispensable para el desarrollo de un país.

Sin embargo, la Administración Tributaria aún se ve en la necesidad de establecer medidas agresivas para combatir la defraudación fiscal, debido a que en nuestra economía cada vez son más las personas que contratan con estas empresas que a criterio del contribuyente el fin es resguardar su patrimonio.

Según el Catastro del Servicio de Rentas Internas hay alrededor de 800 empresas fantasmas e inexistentes en el Ecuador y cerca de 17.338 clientes han realizado este tipo de transacciones simuladas entre el 2010 y 2017, por lo que podemos resaltar, que dicho ilícito implica no solo un perjuicio económico considerable para la economía del país, sino que además existen conflictos jurídicos que subyacen en la dificultad de establecer responsabilidad considerando el hecho de que esta figura es creada con aparente legalidad, pero que deriva en la realización de negocios jurídicos inexistentes o simulados, que tienen como propósito ocultar la realidad económica.

Debido a esta necesidad la Administración Tributaria ha creado un procedimiento para el control de las empresas fantasmas a partir de la Resolución NAC-DGERCGC16-00000356 publicada con

fecha 17 de agosto del 2016, y posteriormente se publica la resolución NAC-DGERCGC17-00000115, la cual reforma la resolución anterior y regula los siguientes aspectos:

### **1.2.1 Identificación de los Sujetos Pasivos o de las Transacciones**

Para abordar este tema es necesario primero establecer quienes son los sujetos pasivos de la obligación tributaria entendiendo que estos podrán ser personas naturales o jurídicas y que en palabras de Troya (2014) “son los llamados al cumplimiento de la prestación, sea por obligación propia que corresponde a los contribuyentes o sea por obligación ajena que son conocidos como responsables por deuda ajena o simplemente responsables” (p 154).

El Código Tributario en su articulado ha establecido quienes son sujetos pasivos y su clasificación; en su Art. 24 establece “al sujeto pasivo como la persona natural o jurídica que tiene que cumplir las obligaciones tributarias ya sea en su calidad de contribuyente o como responsable”; siendo “el contribuyente la persona natural o jurídica que debe soportar la carga tributaria aunque realice la traslación a otras personas y el responsable es aquel que debe cumplir por disposición expresa de la ley con las obligaciones atribuidas debiendo considerar que dichas obligaciones tributarias son solidarias entre el contribuyente y el responsable pero con el derecho de repetir lo pagado en contra del contribuyente.”

Además es necesario referirnos a los sustitutos que en el Art. 29 del mismo Código establece que “son aquellas personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.”

En conclusión, serán objeto de identificación, las personas naturales y jurídicas que estén llamadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, bien sea como contribuyentes, responsables e

incluso como sustituto que como conocemos viene hacer una especie de responsable que por ley hará las veces de contribuyente con el propósito que se cumpla la obligación tributaria.

A continuación, se describe cada una de las fases del proceso de identificación y notificación, establecido por el Servicio de Rentas Internas en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000356:

1. “El Servicio de Rentas Internas procede a analizar la real y efectiva ejecución de las actividades y/o transacciones económicas, con la información del propio contribuyente o de terceros en función del cruce información, que consta en su base de datos.
2. Se procede a la verificación del domicilio tributario establecido, para efecto de las personas naturales en el Código Tributario se determina que se puede tener como domicilio su lugar de residencia habitual o donde ejerzan su actividades económicas, donde se encuentren sus bienes o donde se produzca el hecho generador, y en el caso de las personas jurídicas será el lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y en defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.
3. Se verificará la inexistencia o insuficiencia de activos, personal, infraestructura, que sean necesarios para la prestación de servicios, producción o comercialización de bienes que justifiquen la ejecución de actividades o las relaciones de las transacciones, entre otros elementos.
4. Se notificará, en el caso de que el sujeto pasivo haya incurrido en las condiciones mencionadas, y será notificado a través del buzón electrónico o Gaceta Tributaria digital.
5. Posteriormente, la Administración Tributaria le otorgará al sujeto pasivo un plazo de 5 días hábiles contados desde la fecha de la notificación, a fin de que presente la documentación necesaria que desvirtúe dicha calidad.

6. En caso de no desvirtuar, el Servicio de Rentas Internas notificará mediante resolución administrativa que los considera empresa fantasma o inexistente o personas naturales que realizan actividades supuestas y/o transacciones inexistentes.
7. La Administración Tributaria procederá con la respectiva publicación en la página web el listado de sujetos pasivos considerados como tal; pudiendo publicar el listado de sus clientes, para que tomen las acciones pertinentes en el caso de que se creen perjudicados.
8. Finalmente procederá a la publicación en su catastro y enviará dicha información a los distintos organismos de control.”

Ahora, si bien la Administración Tributaria ha establecido un procedimiento de identificación de empresas fantasmas, no podemos dejar de observar ciertas consideraciones en cuanto a este proceso:

1. Se ha previsto la posibilidad de que el Contribuyente demuestre no ser una empresa fantasma, sin embargo no se ha establecido cuáles son los requisitos necesarios para desvirtuar esta calidad, siendo así dicho procedimiento careciera de objetividad si consideramos que el contribuyente se limitará a presentar aquello que a su criterio podría servir como prueba para demostrar la real ejecución de actividades, y que quedará a criterio del Servicio de Rentas Internas establecer si la documentación presentada es o no suficiente para comprobar la existencia de la actividad económica.
2. Además, tal como se plantea el proceso pareciese que al contribuyente se la ha otorgado dos oportunidades para que desvirtúe su calidad de empresa fantasma; a) un plazo de 5 días durante el proceso de identificación; y b) la posibilidad de impugnar la resolución emitida dentro de los 20 días hábiles mediante reclamo administrativo o 60 días en la vía judicial; empero al otorgar estos dos plazos resultaría que el acto primigenio no gozaría de firmeza frente a la

posibilidad de impugnarlo; como consecuencia la Administración Tributaria no podrá cumplir o ejecutar lo establecido en el acto, por lo tanto dicho acto carecería de seguridad jurídica que implica que el acto sea debidamente motivado y la certeza de la efectiva aplicación de la norma, por lo tanto una empresa considerada como tal en realidad puede ser o no fantasma si consideramos que dicha resolución es susceptible de impugnación.

3. Finalmente, de acuerdo a lo establecido por la Administración hasta que el contribuyente no demuestre la real existencia de la actividad económica el sujeto pasivo no podrá ser excluido del listado de empresas fantasmas y por lo tanto deberá cumplir con las sanciones establecidas.

### **1.2.2 Responsabilidades y Efectos**

La Administración Tributaria ha previsto las consecuencias que deberán asumir las empresas fantasmas que no han podido desvirtuar y comprobar que sus actividades y transacciones se encuentran sustentadas, y ha establecido los efectos para los contribuyentes que hubiesen realizado transacciones simuladas o inexistentes.

En el caso de las empresas consideradas como fantasmas, el Servicio de Rentas Internas notificará a través de una resolución administrativa y procederá a incluirla en el catastro de empresas identificadas como fantasma y/o inexistente dicho listado se encuentra publicado en su portal web.

Como consecuencia, la Administración Tributaria ha determinado como sanción:

1. La suspensión de oficio del Registro Único de Contribuyentes.
2. Suspenderá la autorización que se le haya otorgado a los comprobantes de ventas, documentos complementarios, comprobantes de retención entre otros.
3. Se procederá a notificar a las demás instituciones del sistema público con su respectiva resolución para que tomen las acciones pertinentes.

El Art. 15 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes determina que “el Servicio de Rentas Internas, podrá suspender la inscripción, cuando no se hubiere verificado que el contribuyente tiene algún local o actividad en la dirección que conste como domicilio fiscal en el RUC, también cuando no haya presentado declaraciones por más de doce meses consecutivos o en tal período no registren actividad económica, cuando se constate la falta de utilización de algún servicio público, la carencia de propiedad de bienes inmuebles o muebles relacionados con la actividad económica, la inscripción o registro en entidades de control a las que debe ser sujeta.”

Finalmente, en la Resolución N° NAC-DGERCGC17-00000115, publicada con fecha 09 de Febrero del 2017, reforma la Resolución NAC-DGERCGC16-00000356, y establece normas para regular este procedimiento en la que se ha agregado la posibilidad de “reactivar el Registro Único de Contribuyentes, en los casos que las empresas fantasmas hayan dejado de incurrir en las causales de suspensión del RUC establecida en el Art. 15 del reglamento de aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes.”

Según la resolución NAC-DGERCGC16-00000356 para la reactivación, el sujeto pasivo deberá ingresar una petición, la cual será analizada por el Servicio de Rentas Internas además manifiesta que “se emitirá un oficio que acepte o rechace el requerimiento, sin perjuicio de la reactivación del RUC, los procesos administrativos y/o judiciales iniciados o que inicie la Administración Tributaria, continuarán hasta su finalización.”

En este caso los contribuyentes podrán emitir comprobantes y se ha establecido que “los sujetos pasivos que han sido notificados con la reactivación del RUC y los contribuyentes que impugnen la resolución de declaratoria de empresas fantasmas, estarán obligados a emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios exclusivamente electrónicos.”

En cuanto a los sujetos pasivos que se dedujeron gastos que son producto de transacciones con empresas fantasmas, de no contar con la documentación necesaria que respalde y demuestre la esencia real económica de la misma, tendrá la obligación de realizar la corrección de sus declaraciones. Si el contribuyente hace caso omiso, la Administración Tributaria exigirá el pago con intereses, multas y recargos correspondientes.

Por último, es necesario cuestionarse ¿qué sucede con aquellos contribuyentes que corrigieron sus declaraciones por supuestamente haber presentado facturas emitidas por una supuesta empresa fantasma que con posterioridad deja de tener esta calidad?, lo lógico sería pensar que dicho contribuyente tendría derecho a corregir nuevamente sus declaraciones o derecho a la devolución como consecuencia del error incurrido por parte de la administración, sin embargo no existe un pronunciamiento respecto de este tema en caso de darse este supuesto.

Finalmente, cabe mencionar que como consecuencia de la exclusión de los gastos inexistentes el Impuesto al Valor Agregado se verá afectado, debido a que esta corrección significará un mayor valor a pagar o una disminución en el valor de crédito tributario.

En el caso del Impuesto a la Renta, la corrección que se realice afectará al estado de resultados que significará pagar el verdadero valor que corresponde por concepto de participación a los trabajadores y evidentemente deberá ajustar el valor a pagar por concepto de impuesto si es el caso, esto en concordancia con lo establecido en el Art. 10 numeral 16 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece “que no serán considerados como deducibles los costos o gastos que se encuentren respaldado en comprobantes de ventas falsos, contratos inexistentes o realizados en general con personas o sociedades inexistentes, fantasmas o supuestas.”

Debemos considerar, que la Administración Tributaria presume estar frente a un mecanismo de evasión tributaria y que entorno a esta realidad la Administración Tributaria en búsqueda de lograr cerrar estas brechas evasoras, ha considerado esta práctica como planificación fiscal agresiva y como consecuencia de aquello se ha considerado como un delito de defraudación tributaria.

En el Código Integral Penal en su Art. 298, al referirse a la defraudación tributaria, establece que “La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada.”, específicamente respecto al tema que nos atañe, el mencionado artículo en sus numerales 13 y 14 determina que se considerará como defraudación quien:

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

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

Finalmente, a pesar de que dichas prácticas de evasión son un evidente delito, considero que la Administración Tributaria se ve dificultada de ejercer acción penal alguna, pues tal como establece el Autor Javier Carrascosa (2014), “en muchas ocasiones quienes están detrás de las empresas fantasmas no son los verdaderos dueños o los administradores son personas que se encuentran inmersas en la insolvencia” (p 8);

Por otro lado si nos referimos a los sujetos pasivos que utilizan estos comprobantes de venta, como deducible de gasto se torna aún más complicado para la Administración demostrar la verdadera intención de cometer la conducta evasora por parte del sujeto pasivo, debido a que existirán casos en los que el contribuyente haya actuado de buena fe desde el nacimiento de la transacción o haya



obrado en desconocimiento, por lo tanto la Administración Tributaria tendrá la obligación de presumir en cierto casos que los sujetos pasivos son víctimas de estas empresas fantasmas y como consecuencia otorgarles la posibilidad de realizar las respectivas correcciones.

### **1.2.3 Esencia Económica sobre la Forma Jurídica**

El estudio de la esencia económica, es un principio contable establecido en las Normas Internacionales de Información Financiera, específicamente en la NIIF A-2, que si bien aborda un tema de índole económico, financiero y contable, no podemos desatender el estudio de este principio, considerando que es el pilar fundamental para comprender el efecto económico de la norma jurídica y que nos permite determinar la real existencia y la verdadera sustancia de las relaciones, siendo esta la base para que la Administración Tributaria determine la real ejecución de las transacciones y cuando estamos frente a una empresa fantasma.


Según Adolfo Ibáñez (2010), esta teoría tuvo su origen en Alemania a principio del siglo XX, en aquella época las leyes tributarias eran interpretadas de forma literal y restringida, posteriormente esta se conceptualiza en función del engranaje económico; con el objeto de poner fin a esta situación, agregó a esas normas, que en la interpretación de las leyes impositivas debía tenerse en cuenta su finalidad, su significación económica y la evolución de las circunstancias.


Respecto de la NIIF A-2 establece que “la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, de acuerdo con su realidad económica y no solo en atención a su forma jurídica cuando una y otra no coinciden.”

Según la legislación Colombiana, en su artículo 31 del Reglamento General de Contabilidad manifiesta que “la esencia sobre forma implica que los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal.”

En conclusión, la esencia sobre la forma es un concepto que forma parte de las normas de contabilidad, que como se conoce es la parte medular de una empresa, pues es en donde se consigna toda la información económica y financiera de la misma, siendo el objetivo principal de este principio el reconocimiento contable, es decir darle prioridad a la sustancia económica sobre la forma legal.

Para poder entender de mejor manera este postulado necesario ejemplificar lo que busca este principio:

**Sujeto A**  Quiere deducirse más gastos de los que en realidad tiene

**Sujeto B**  No requiere sustentar gastos por lo que procede a realiza las compras nombre de A para que este se beneficie.

En este típico caso podemos observar cómo funciona este principio; en efecto el sujeto **A** estaría cumpliendo con el requisito jurídico de tener el comprobante de venta, sin embargo la materialidad de esta transacción no corresponde a las operaciones de la empresa, ni a la realidad económica de la misma.

Si trasladamos este caso a la realidad de las empresas fantasmas, lo que sucede es que el sujeto pasivo beneficiario de la factura tiene el comprobante de venta es decir cumple con el requisito jurídico que lo acredita, sin embargo, esta transacción al ser inexistente no responde a la realidad económica.

Respecto a este tema la Administración Tributaria ha previsto en el Código Tributario dicho postulado: “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”.

En consecuencia, debe darse preeminencia a la sustancia económica sobre la forma legal, que implica el registro de las transacciones y otros eventos, que deben estar acorde con su realidad económica y no solo con la forma que se le pretende dar, es decir no únicamente a su forma legal, ya que en la práctica la forma legal de una transacción puede tener una apariencia distinta a la del fondo económico, por ende la Administración Tributaria se ve en la necesidad de analizar a la luz de la realidad económica y no solo en la forma jurídica.

#### **1.2.4 Factores de ajuste en los procesos de determinación de Impuesto a la Renta.**

Para poder entender los factores de ajuste primero se debe conocer que los contribuyentes se encuentran divididos en varios segmentos o sectores económicos; como son los de comercialización, industrialización, artesanos, servicios, construcción, entre otros y dependiendo de la actividad que realiza se ha establecido índices económicos que son establecidos por el Director General del Servicio de Renta Internas y que sirve para la determinación presuntiva de Impuesto a la Renta.

Básicamente los factores de ajuste se aplican de manera exclusiva en el Impuesto a la Renta y busca evitar que los contribuyentes sufran un detrimento o perjuicio económico que podría tener

al excluir todos los gastos que no son deducibles y en nuestro al excluir todos los gastos que son producto de operaciones con empresas fantasmas paralelamente la Administración Tributaria cumple con su facultad recaudadora lo cual permite se cumpla con esta relación jurídico-tributaria que implica que la Administración Tributaria recaude y que el contribuyente cumpla con sus obligaciones.

Si bien es cierto la inclusión comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas constituye responsabilidad penal la Administración Tributaria ha previsto la posibilidad de aplicar los factores de ajuste con el propósito de recuperar lo no recaudado para lo cual realiza una presunción de que el contribuyente obró de buen fe y por lo tanto es un víctima de las empresas fantasmas.

Finalmente cabe mencionar que el factor de ajuste no es un proceso que se aplique solo en aquellos casos que se hayan excluido gastos por concepto de supuestas compras a empresas fantasmas, sino que puede ser utilizado en casos que el contribuyente excluyo ciertos gastos establecidos por error o por omisión de ingresos, cabe recalcar que incluso el contribuyente puede aplicar este proceso por su propia cuenta.

Mediante Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000607, el Servicio de Rentas Internas expidió las normas para establecer los factores de ajuste en procesos de determinación de Impuesto a la Renta, con posterioridad se reformó la normativa a través de la Resolución No. NAC-DGERCGC18-00000264.

**Cuando se aplica:**

1. “Los factores de ajuste son aplicables de manera exclusiva para el Impuesto a la Renta y de conformidad con los criterios técnicos establecidos por la Administración Tributaria.

2. Serán aplicados en procesos de control de diferencias, para lo cual el SRI notificara mediante la respectiva comunicación de diferencias, considerando que tiene el plazo de 20 días a partir de la notificación para presentar la respectiva declaración sustitutiva, caso contrario el SRI procederá con la emisión de la correspondiente liquidación de pago por diferencias en la declaración y dispondrá su notificación y cobro inmediato.
3. En concordancia con lo dispuesto en el artículo 275 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se aplicarán cuando los valores comunicados generen una utilidad gravable que no concuerda con la realidad económica del contribuyente, en detrimento de su capacidad contributiva.  
  
Se entenderá que existe detrimento de la capacidad contributiva cuando el índice calculado entre la utilidad gravable determinada y el total de ingresos gravables determinados por el Servicio de Rentas Internas, sea superior al factor de ajuste correspondiente.”

**Exención de aplicación del Factor de Ajuste:**

No se considerará para el cálculo el factor de ajuste los siguientes ingresos:

1. Ingresos sujetos al impuesto único.
2. Ingresos en relación de dependencia.
3. Ingresos exentos

**Cómo se aplica:**

4. “Para aplicar los factores de ajuste se deberá verificar el ingreso real del contribuyente.
5. Se debe considerar para la aplicación del factor de ajuste la actividad establecida en el CIIU, que es la actividad económica.
6. Se debe verificar el detrimento.

7. Para establecer la nueva base imponible, el factor de ajuste se aplicará multiplicándolo por el rubro de ingresos determinados por el Servicio de Rentas Internas o el sujeto pasivo en su declaración según corresponda.
8. El impuesto determinado con factor de ajuste, en ningún caso puede ser inferior al valor de las retenciones del impuesto a la renta efectuadas al contribuyente en el ejercicio fiscal, lo cual es lógico si consideramos que el objetivo de la Administración es la recaudación.
9. En caso de que el contribuyente obtenga ingresos en más de una actividad económica, el factor se deberá calcular sobre la actividad que genere mayores ingresos.
10. Para la aplicación de factores de ajuste se deberá recalcular el 15% de participación de trabajadores.”

**Caso Práctico:** El sr. A tiene actividad de consultoría y se procede a realizar la determinación del impuesto a la renta del año 2014.

Actividad económica	ACTIVIDADES DE CONSULTORÍA DE GESTIÓN.
Código CIU	M-702
<b>MARGEN DE RENTABILIDAD (ajustada)</b>	<b>30.00 %</b>

DECLADRADO POR EL CONTRIBUYENTE		DETERMINADO POR EL SRI		APLICACIÓN DE FACTOR DE AJUSTE	
INGRESO	100.000	INGRESO	100.000	INGRESO	FACTOR
GASTOS	80.000	GASTO	20.000	100.000	30 %
<b>BASE IMPONIBLE DEL CONTRIBUYENTE</b>		<b>BASE IMPONIBLE DETERMINADA</b>		<b>BASE IMPONIBLE CON FACTOR DE AJUSTE</b>	
20.000		80.000		30.000	

1.- **Verificación de detrimento:** base imponible detectada / Ingresos □

$80.000 / 100.000 = 66,67\%$  —> **Superior al coeficiente se aplica el factor de ajuste**

Por lo tanto, al ser el detrimento superior al margen de rentabilidad o factor de ajuste establecido por la Administración, se aplicará dicho coeficiente y a partir de esta nueva base imponible se procederá calcular el valor a pagar por concepto de impuesto a la renta.

## CAPITULO II

### 2. Generalidades de las empresas fantasmas

A lo largo de la historia ha existido siempre la necesidad de quien administre los fondos y recursos del Estado; una parte de estos medios son obtenidos a través de los tributos que pagan los contribuyentes y que representan alrededor del 40% de presupuesto general del Estado, sin embargo considero que el Estado en su afán por cerrar la brecha tributaria ha ido aumentando la presión o carga fiscal hacia los contribuyentes, y como consecuencia de aquello al sentir que su riqueza está siendo afectada sienten la necesidad de buscar formas que ayuden a resguardar su patrimonio y una de ellas es a través de la evasión del pago de sus obligaciones que básicamente consiste en abstenerse de ejecutar actos que constituyan un hecho gravable o realizar actividades económicas intentando evitar o minimizar el impuesto a pagar.

Doctrinariamente se ha establecido distintos mecanismos que los contribuyentes utilizan para evitar el pago de dichos tributos, que están encaminados hacia la omisión de ingresos o inclusión de costos y gastos; dentro de estos mecanismos de evasión tenemos a las empresas fantasmas que son objeto de nuestro estudio y que en términos generales podemos decir tienen un propósito fiscal que consiste en la ejecución de transacciones simuladas o inexistentes.

Se desconoce cuándo se utilizó por primera vez esta figura, sin embargo según el Dr. Leonardo Andrade (2011) los primeros indicios surgen a través del lavado de dinero con las mafias norteamericanas quienes crearon una red de lavanderías para esconder la procedencia ilícita del dinero. En la década de los sesenta era común que en los paraísos fiscales existiera una gran cantidad de sociedades fantasmas, a través de las cuales, al amparo del secreto bancario permiten albergar dinero cuyo origen es desconocido.



Vale la pena mencionar que existen algunos hechos históricos, que nos muestra lo importante que es cumplir con el deber de tributar, en su obra *El Ilícito Tributario* se refiere al caso “de Al Capone, gánster estadounidense de origen italiano, quien en la década de los XX, condujo una organización dedicada al tráfico de bebidas alcohólicas, prostitución y al juego ilegal, sin embargo fue acusado de evasión de impuesto” (Andrade, 2011, p.121).

En nuestra legislación puede apreciarse que la normativa establece que son las empresas fantasmas e inexistentes, estableciendo la presencia de dos tipos de empresas que son utilizadas como forma de evasión, por lo tanto este capítulo está encaminado a dilucidar qué se entiende por cada una de ellas y en qué se diferencian, con el objetivo de llegar a establecer cuáles son las consecuencias que económica y jurídicamente producen.

## **2.1 Concepto de empresas fantasmas e inexistentes**

Para entender que es una empresa fantasma previamente se debe conocer que se entiende por empresa; según el autor Carlos Ramírez (2009), en el sector económico-productivo “se entiende como una unidad económico-social, que se encuentra integrada por elementos humanos, materiales y técnicos, que tiene por finalidad obtener utilidades a través de la comercialización en el mercado de bienes y servicios, dicha participación lo realiza a través de lo que se denomina factores de producción que se encuentra compuesto por el trabajo, tierra y capital.” (p 14)

En nuestra legislación no existe una definición como tal de lo que es una empresa, sin embargo según la Ley de Compañías existen clases de sociedades y estas se diferencian según hayan obtenido o no personalidad jurídica, y son conocidas como las sociedades de hecho y de derecho, en términos generales ambas constituyen una asociación de personas, de capital con el objetivo de emprender una determinada actividad económica y obtener utilidades.

Entonces, en un primer panorama podemos observar que el concepto de empresa como de sociedad gozan de características similares, empero si nos referimos específicamente a las sociedades de derecho éstas gozan de ciertas características que la configuran como una especie de compañía, cuya definición se encuentra establecida en la Ley de Compañías en el siguiente artículo:

“Art. 1.- Contrato de compañía es aquél por el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias, para emprender en operaciones mercantiles y participar de sus utilidades. Este contrato se rige por las disposiciones de esta Ley, por las del Código de Comercio, por los convenios de las partes y por las disposiciones del Código Civil.”

De estas definiciones podremos deducir que los términos sociedad y compañía son equiparables y que según nuestra legislación consiste en un contrato en el cual convergen este concurso de voluntades que es denominado como el *Affectio Societatis*, y que además tienen como elemento el aporte de los socios, la ejecución de actividades económicas u operaciones mercantiles y el fin único de obtener utilidades.

Entonces, ¿porque la Administración Tributaria se refiere a empresas y no simplemente a sociedades?, desde la perspectiva de la Administración Tributaria existe lo que se denomina personas naturales y jurídicas como indica Carlos Ramírez (2009) las personas naturales pueden adquirir derechos y contraer obligaciones bajo su nombre; mientras que la persona jurídica es la sociedad o compañía y por lo tanto como persona ficticia será el responsable de asumir todos los derechos y obligaciones.

Además, Ramírez (2009) en su obra afirma que existen características específicas que las diferencian:

1. “Las personas jurídicas tienen una razón social o denominación objetiva mientras que las personas naturales pueden adoptar un nombre comercial.
2. Las sociedades como personas jurídicas poseen un patrimonio.
3. Solo puede actuar a través de su representante legal.
4. Adquieren personalidad jurídica en el momento que la escritura de constitución es inscrita en el registro mercantil, mientras que la persona natural no requiere una formal constitución ni inscripción.” (p 22)

Entonces, podemos concluir que para la Administración Tributaria una empresa puede ser una persona natural o jurídica, y que consiste en una unidad económica-social, que cuenta con una estructura física para realizar sus actividades, posee recursos económicos, capital humano, y cuyo objetivo es proveer bienes y/o servicios, a fin obtener utilidad; además si bien no se hace mención, la contabilidad también es un elemento indispensable en las empresas pues tendrá como objetivo registrar ingresos, costos, gastos e identificar los problemas financieros, legales y fiscales que surjan y la Administración Tributaria a partir de los registros contables podrá realizar los controles de fiscalización necesarios para la identificación de evasión de impuesto.

Habiendo establecido el concepto de empresa, podemos plantearnos ¿Qué es una empresa fantasma?, según la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

“Art. 25.- Definición de empresas fantasmas o supuestas. - Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.”

Según el autor Carrascosa (2014), se ha definido a la empresa fantasma como:

Una pura creación del Derecho, un producto de la alquimia jurídica de los operadores legales. Es el resultado de una alta ingeniería jurídico-societaria especializada aplicada al contexto mundial. La sociedad fantasma es un ejercicio estratégico de "economía jurídica virtual". Es un producto de la arquitectura corporativa más sofisticada que nace y prolifera en el escenario internacional. En el país donde tiene su sede, la sociedad fantasma no despliega ninguna actividad de economía real. En dicho país, la sociedad fantasma es puro concepto. (p. 3)

Según Héctor Galeano (2016) de la Revista Forbes “las empresas fantasmas son sociedades construidas con el objetivo de ser utilizadas ilegalmente para realizar transacciones supuestas cuales no constan con sustento de sus actividades.”

Respecto de lo que es una empresa fantasma las distintas conceptualizaciones coinciden en que se trata de empresas que poseen una sede social, y que generalmente no realizan actividad económica alguna, sin embargo existe la controversia en cuanto a si son empresas “legalmente constituidas” o si son empresas “constituidas con aparente legalidad”.

En relación a estos criterios, considero que cuando nos referimos una empresa fantasma en realidad estamos frente a una supuesta legalidad y no frente a una legalidad plena si partimos del hecho de que todo contrato para su validez debe cumplir con ciertos requisitos de fondo como son la capacidad, consentimiento, objeto y causa lícita y demás requisitos de forma necesarios para el procedimiento de constitución según cada especie de compañía, por lo tanto, si analizamos cada uno de estos requisitos se podrá deducir que, solo en teoría las empresas fantasmas estarían cumpliendo con estos requisitos y que es precisamente esta apariencia de legalidad lo que dificulta su inmediata detención.

A continuación, se procederá a realizar un análisis de los requisitos de fondo y forma que la normativa establece para la constitución:

**a. Requisitos de Fondo:**

- **Capacidad:** Según el Código Civil, implica la capacidad legal para que los socios puedan asociarse.
- **Consentimiento:** Doctrinariamente se considera como aquella manifestación de voluntad, libre de vicios como el error, la fuerza y el dolo, y que para el caso de las sociedades se refiere a ese acuerdo de voluntades libre y espontaneo de los socios.

Al analizar este requisito se puede observar cómo aparece la intención de crear una especie de artificio a través de un acto jurídico de constitución que se realiza bajo simulación y ocultación deliberada de la verdad, es decir, en realidad estamos frente a un acto fingido que oculta la verdadera intención de cometer actos fraudulentos por medio de la simulación de transacciones y venta de facturas, que derivan en defraudación tributaria.

- **Objeto Lícito:** Según la normativa y la doctrina se entiende como la actividad o actividades que realiza la empresa, y debe contar con las siguientes características:
  1. “No ser contrario al orden público.
  2. No ser contrario a las leyes mercantiles
  3. No ser contrario a las buenas costumbres
  4. Ser real
  5. Ser de lícita negociación”

Si analizamos los parámetros establecidos para que un objeto sea considerado lícito, podemos notar como una empresa fantasma estaría incumpliendo dicho presupuesto, según Ramírez (2014):

1. **No puede ser contrario al orden público:** Esto implica que no puede existir ninguna clase de acuerdo entre las partes involucradas que regule sus conductas de manera distinta a lo que establece la ley.
2. **No puede ser contrario a las leyes mercantiles:** Es decir que debe tener como finalidad la realización de todo acto civil y de comercio permitidos por la ley.
3. **No ser contrario a las buenas costumbres:** Si bien es cierto la buena costumbre no está normada, es de nuestro conocimiento que en Derecho rige aquel principio de la buena fe, por lo tanto se espera que se obre en materia contractual de dicha forma.
4. **Ser real:** Este punto es coincidente en los doctrinarios pues en efecto lo que se espera es que una actividad exista.

Por lo tanto, si se vende algo que se refleja en su forma legal que existe y en su realidad económica no, estaríamos ante la figura de la empresa fantasma utilizada como mecanismo de defraudación fiscal, en este punto radica la importancia de la esencia sobre la forma jurídica pues como ya se había mencionado lo que la contabilidad pretende reflejar no son los hechos jurídicos sino los hechos económicos, es decir los efectos económicos que se derivan de cada transacción.

- **De lícita negociación:** En el campo del derecho significa que se puede realizar toda actividad que no está prohibida por la ley o que no la contravenga.

Evidentemente, la venta de facturas que tiene como fin la evasión de impuestos no se puede considerar como lícita.

3. **Causa Lícita:** Según el Código Civil, “es el motivo e interés que induce al acto o contrato”, que para las empresas es la obtención de utilidades; además es necesario que la causa sea verdadera y lícita, por lo tanto si bien es cierto el motivo sigue siendo el mismo no se puede

desconocer que dicha rentabilidad es producto de un hecho delictivo penado por el Código Integral Penal, por lo tanto al ser contraria a la ley la causa es ilícita.

**b. Requisitos de Forma:**

En cuanto a los requisitos de forma se debe considerar que estos son exigibles exclusivamente para las sociedades de derecho que se encuentran bajo el control de la Superintendencia de Compañías; para lo cual se requiere de la escritura de constitución y la inscripción en el Registro Mercantil, esta entidad juega un papel importante pues a partir de la inscripción las sociedades gozan de personalidad jurídica, atributo que constituye aquella capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, por lo que considero que es necesario se incluya ciertos requisitos que permitan un control más exhaustivo, si bien el trámite resultaría más complejo no es menos cierto que esto permitirá hacer un filtro que tenga como propósito identificar de manera oportuna la posible creación de una empresa fantasma.

De lo analizado, podemos establecer que las empresas fantasmas poseen esta apariencia de legalidad, porque pareciera que cumplen con todos los requisitos establecidos, pues resulta difícil establecer sus verdaderas intenciones al momento de crearse; aquí cobra fuerza este principio de la buena fe, que doctrinariamente se conoce como la integridad y honestidad en el comportamiento al momento de ejecutar todo acto o contrato, por lo que en función de este principio se presume que son empresas que han cumplido con todos los requisitos de constitución y su aparente legalidad solo se puede desvirtuar una vez que estas empiezan a ejecutar supuestas actividades.

Para concluir, respecto de todos los distintos parámetros estudiados podemos definir a una empresa fantasma:

Como una unidad económico-jurídica que se encuentra constituida con aparente legalidad, puede estar conformada por una persona natural o jurídica, y son utilizadas para el cometimiento de distintos ilícitos como el lavado de activos, así como también son empleadas como un vehículo que facilita la evasión de tributaria por medio de la realización de transacciones y operaciones mercantiles simuladas; esto es factible debido a que como ya se mencionó resulta complejo determinar al momento de su constitución cuales son las verdaderas intenciones que se esconde detrás de la constitución de una empresa, y que solo se puede conocer una vez que la empresa haya operado.

Además, estas empresas tienen otros los elementos que las caracterizan y es que al momento de operar no cuenta con todos los elementos y recursos necesarios para que puedan funcionar; como son activos reales, capital humano, e infraestructura física donde puedan ejecutar sus actividades.

## **2.2 Diferencia entre las empresas fantasmas e inexistentes**

Como se mencionó la Administración Tributaria ha establecido que existe dos tipos de empresas las fantasmas y las inexistentes, para poder establecer las diferencias primero es necesario saber que es una empresa inexistente, y porque la Administración Tributaria se vio en la necesidad de diferenciarlas.

Desde la perspectiva de la Administración Tributaria se definen según el Reglamento para la aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno:

“Art. 24.- Definición de empresas inexistentes. - De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar.”



Doctrinariamente poco se ha manifestado respecto de este tipo de empresas, debido a que mayoritariamente se presentan casos de empresas fantasmas, Galeano (2016) afirma que este tipo de empresas tienen una apariencia de calidad jurídica, y que se trata de la pretendida actuación societaria de una o más personas, que ostentan un carácter que no les corresponde, donde su existencia consta en un documento público o privado pero que carece de una debida formalización para su existencia.

Si hacemos un análisis más detallado, la inexistencia desde la perspectiva del derecho, se refiere a todo acto o contrato que jurídicamente es ineficaz, entendida por el Dr. Coello (2006) “como aquel negocio que no produce efectos jurídicos, y por lo tanto no existe.” (p.134)

Entonces, una empresa inexistente es una unidad de índole jurídica, que existe solo en papeles por la presencia del acto como tal, y que como consecuencia se presumen constituidas, sin embargo al verificar la realidad económica y administrativa, entiéndase el proceso de producción o comercialización, al no poder constatar el trabajo que dicen realizar, son inexistentes por no cumplir con todos los elementos que conforman la definición de empresa.

Es necesario mencionar que las empresas inexistentes también tienen un propósito fiscal, en respuesta a aquello el Servicio de Rentas Internas considera a las empresas fantasmas e inexistentes como prácticas de planificación fiscal agresiva, de ahí su necesidad de haber establecido un procedimiento para calificarlas como tal, que básicamente se centra en el análisis de la ejecución real de actividades a través de la información otorgada por el contribuyente y de terceros, verificación del domicilio tributario, activos, personal, infraestructura entre otros.

Sin embargo, a pesar de encontrarse establecido un mismo procedimiento estas empresas poseen sus diferencias:

Ambas empresas se encuentran constituida con aparente legalidad mediante declaración ficticia de la verdad u ocultación deliberada de la verdad; sin embargo la empresa fantasma con el propósito de cometer el hecho evasivo generalmente simula la realización de actividades económicas o procesos de índole comercial como consecuencia es necesario verificar no solo del domicilio, activos, y personal sino que deberá analizar la real ejecución de transacciones es decir la esencia económica.

Mientras que en las empresas inexistentes por su propia naturaleza de existir solo en papeles, el proceso productivo y comercial no se puede verificar debido a que la empresa inexistente se da por falta de verificación del trabajo que manifiestan cumplir y por no reunir con los elementos necesarios que suponen su naturaleza o su finalidad, y en ausencia de tales, no se puede concebir su existencia.

### **2.3 Características de las empresas fantasmas**

Previamente se realizará un análisis de lo expuesto por el autor Carrascosa (2014), quien ha establecido dos parámetros que reflejan las características de este tipo de empresas:

- **La sociedad fantasma es un ente jurídico puramente formal.**

Para este autor la sociedad fantasma es sólo, una "sábana", "pura apariencia", un "ente jurídico meramente formal y es fantasma por su pura apariencia de sociedad debido a que existe, pero no desarrolla ninguna actividad en dicho país y es como un fantasma porque, visto que los fantasmas no existen, si al fantasma se le quita la sábana, bajo la misma no hay nada ni bienes, ni activos ni actividades.

Además, considera que la sociedad fantasma existe jurídicamente por cumplir en apariencia con todos las formalidades necesarias para ser una empresa, pero en realidad no realiza ningún tipo de actividad económica u operaciones relacionadas con la actividad registrada en el Registro Único

de Contribuyentes, además de no contar con todos recursos necesarios de tierra, capital y recursos humanos necesario para la real conformación de una empresa.

- **La sociedad fantasma es un producto de la deslocalización internacional.**

Carrascosa (2014), considera que una "sociedad fantasma" jurídicamente tiene un domicilio en un país y lugar determinando, requisito indispensable para la creación de la misma, sin embargo la realidad de la sociedad fantasma es que no posee raíces económicas ya que no desarrolla ninguna actividad, comercial o productiva en dicho domicilio.

Es decir, es una sociedad deslocalizada, debido a que su domicilio radica en un país con el que ni dicha sociedad, ni sus socios, ni sus creadores tienen, en verdad, relación alguna en la mayoría de casos se establecen en un país donde, normalmente obtienen ventajas fiscales, pero también otros beneficios jurídicos altamente buscados por las sociedades.

Considero importante resaltar el hecho de que en nuestro país para evitar que el contribuyente se encuentre deslocalizado, el Servicio de Rentas Internas ha implementado el proceso de verificación del domicilio para el caso de Sociedades, que consiste en considerar como contribuyente “no ubicado” en el caso de no localizar el supuesto domicilio de ejecución de actividades, y como consecuencia de aquello no tendrá la respectiva autorización para la emisión de comprobantes de venta, retención y complementarios, sin embargo a pesar de esta estrategia de control estas empresas utilizan artificios que les permita cumplir con este verificación, un ejemplo de aquello es establecer como domicilio un local arrendado temporalmente o el domicilio de algún conocido.

Finalmente, después de haber analizado que es una empresa fantasma se puede establecer cuáles son las principales características:

1. Son empresas que existen jurídicamente y que se encuentran constituidas con aparente legalidad por cumplir con todas las formalidades que se requiere ante notario, Registro Mercantil, Superintendencia de Compañías y Servicio de Rentas Internas.
2. Estas empresas pueden tener como titular una persona natural o jurídica; que pueden ser sociedades de hecho o de derecho.
3. Tienen en apariencia un objeto social real y lícito; que es el que le permite poder realizar transacciones supuestas y simulación de ejecución de actividades económicas.
4. Poseen un domicilio dentro del territorio nacional, que es un requisito indispensable que consta en el contrato constitutivo y en el Código Tributario, sin embargo este domicilio puede llegar a ser una fachada, pues suele carecer de activos fijos y personal necesario para funcionar y ejecutar un proceso productivo y comercial.
5. Realizan transacciones simuladas con el fin de lavar dinero y evadir el pago de impuestos a través de la emisión de comprobantes de ventas, retención y demás documentos complementarios.
6. En la práctica resulta complejo determinar responsabilidad, debido a que quienes ejercen su rol como responsables suelen ser personas interpuestas, testaferros o personas que se encuentran en la insolvencia. Carrascosa (2014)

#### **2.4 Los efectos de la creación de las empresas fantasmas**

Para poder establecer el impacto que genera en nuestra sociedad las empresas fantasmas es necesario primero conocer cómo operan estas empresas al momento de cometer el fraude y sobre esa base determinar cuáles son las consecuencias que se generan:

1. Una persona natural o jurídica constituye una empresa con el fin de simular la venta de bienes o servicios.

2. Una vez constituida, una empresa realmente formada acude a la empresa fantasma, simulan la realización de una transacción con el único propósito de obtener una factura que sirva como deducible de costo o gasto.
3. Generalmente, la empresa beneficiaria del comprobante de venta paga un porcentaje del valor de la factura por la simulación de la transacción económica.
4. Finalmente la empresa fantasma procederá a declarar dicha transacción y el sujeto pasivo beneficiario de la misma utilizara dicho comprobante como gasto deducible y como consecuencia pagará un valor menor al que legalmente corresponde.

Desde esta perspectiva podemos observar la afectación económica que, en primera instancia nos hace reflexionar el hecho de que el contribuyente no confía en el Estado ni el destino que les da a sus impuestos, por lo que este prefiere pagar para evadir que pagar para contribuir.

Este mecanismo de fraude fiscal genera un perjuicio económico, que según las estadísticas del Servicio de Rentas Internas existe un total de compras a empresas fantasma de \$2.677.025.845 que representa a un total de 17.085 clientes hasta la actualidad, evidentemente dicho comportamiento afecta directamente a la principal facultad de la Administración, que es la de recaudar.

Es evidente que la sociedad aún no se ha concientizado respecto de la importancia de los tributos, si bien es cierto esto es producto de la desconfianza de los ciudadanos hacia el trabajo que realiza el Estado, no es menos cierto que no se puede desconocer que pagar los impuestos es aportar con el bienestar del colectivo, a pesar de aquello aún la Administración Tributaria se ve en la lucha de superar esa visión de bienestar individualista que tienen los contribuyentes.

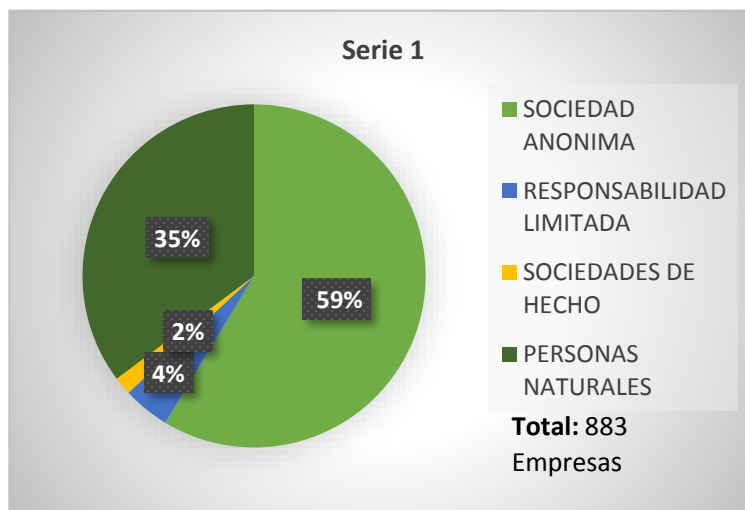
En el ámbito de lo jurídico, como ya se ha mencionado la Administración Tributaria se encuentra imposibilitada de identificar en su creación cuando está frente a una empresa fantasma debido a que estas nacen con aparente legalidad.

Respecto de este punto considero que uno de los problemas se encuentra en la forma y rapidez con la que estas se constituyen, si observamos que en países como Argentina y Colombia para constituir una sociedad requieren de entre 15 y 30 días respectivamente mientras que en nuestro país se requiere de 2 a 4 días.

Cabe destacar que, en Ecuador, según el catastro del Servicio de Rentas Internas entre el año 2016 y 2018 se constituyó ochocientos ochenta y tres empresas fantasmas entre sociedades y personas naturales, de acuerdo a un análisis realizado se han constituido según los distintos tipos las siguientes empresas:

### *Empresas Fantasmas según el Tipo*

**Ilustración 1**



**Fuente:** elaboración propia

Al observar la gráfica podemos observar que las empresas fantasmas en su mayoría son sociedades anónimas y personas naturales que corresponde a 518 y 311 empresas respectivamente; si analizamos resulta lógico que en su mayoría las empresas fantasmas corresponda a personas naturales, debido a que estas no tienen ningún organismo que los regule solo necesitan inscribirse en el Registro Único Contribuyentes, manifestar la actividad económica que supuestamente va a realizar e indicar el domicilio; posteriormente y de forma inmediata el sujeto pasivo con dicho registro puede adquirir los respectivos comprobantes de venta, por lo tanto resulta evidente por qué se utiliza esta figura, considerando que existe una total omisión de formalidades que lo único que hace es facilitar la formación de estas empresas fantasmas a través de las personas naturales.

Respecto de las sociedades anónimas las circunstancias son diferentes, si analizamos este tipo de compañías se conoce que se encuentran reguladas por la Superintendencia de Compañías, y que según la Ley Compañías “es una sociedad cuyo capital está dividido en acciones que son de libre negociación, para constituirse se requiere un capital mínimo de \$800,00 dólares y está formado por la aportación de los accionistas, por lo tanto los accionistas responden por su obligaciones hasta el monto de sus acciones, y los administradores no contraen por razón de su administración ninguna obligación personal por los negocios de la compañía, solo responderán por las obligaciones que la ley y el contrato social les impongan y las contempladas en la ley para los mandatarios.”

Estas características nos hacen evidenciar el por qué utilizan este tipo de compañías para constituir una empresa fantasma; en primer lugar partamos del hecho de que el monto de capital para constituirse es una cuantía menor si consideramos que estamos frente a una compañía de índole capitalista, como consecuencia este capital de menor cuantía facilita la asociación de una infinidad de personas y la Administración al momento de pretender recuperar el monto de lo no recaudado

le resulta un problema si consideramos que serán solo responsables hasta el monto de lo aportado; además al momento de imputar responsabilidad no se podría identificar quienes son los verdaderos dueños es decir quiénes son los que ejercen el control en la empresa.

Finalmente, el Código Tributario ha previsto a los administradores como responsables, sin embargo ha establecido que la responsabilidad se encuentra limitada al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión, desde que se asume dicha responsabilidad, sin embargo al momento de imputar responsabilidad la Administración se verá limitada si consideramos que tal como manifiesta Carrascosa (2014), en muchas ocasiones estos administradores son personas inexistentes, testaferros, o personas que no tienen un patrimonio solvente con el cual responder.

Debido a estas limitaciones el Servicio de Rentas Internas a fin de reducir la evasión y promover el cumplimiento ha dirigido su gestión hacia las siguientes líneas de acción:

1. Para el caso de las empresas fantasmas, la Administración procederá a la respectiva publicación en el portal del Servicio de Rentas Internas en el catastro correspondiente, siempre que no haya podido desvirtuar la empresa esta calidad de fantasma o inexistente, en cuyo caso la Administración Tributaria “procederá con la suspensión del Registro Único de Contribuyentes, y de la autorización que se le haya otorgado a los comprobantes de ventas, de retención y demás documentos complementarios.”
2. En el caso de los contribuyentes que presentan a la Administración Tributaria, comprobantes emitidos por empresas fantasmas, procederán a realizar la respectiva corrección de las declaraciones tributarias. Se debe destacar que la Administración Tributaria en estos casos actúa en beneficio de recuperar lo no recaudado, y para aquello la Administración presume que el contribuyente beneficiario de la factura, ha actuado de



buena fe desde el origen de la transacción, es decir que el sujeto pasivo desconocía del tipo de empresa con el que se encontraba negociando, no obstante de aquello dicha acción no deja de ser un mecanismo de defraudación y por lo tanto es un delito conforme al Código Orgánico Integral Penal.

De lo dicho, considero que la Administración Tributaria se encuentra sola en la lucha contra las empresas fantasmas, pues el trabajo de la Superintendencia de Compañías es limitado y no está acorde a la realidad de nuestra sociedad; se debería proponer algunas modificaciones respecto del valor que se requiere como capital, e implementar un control respecto de la información de los socios y administradores, además también se debería cuestionar el papel del Registro Mercantil en nuestra sociedad, si consideramos que su objetivo principal es de garantizar la autenticidad y seguridad de los títulos, contratos e instrumentos públicos.

Debemos resaltar el hecho de que esa garantía otorgada por el registro mercantil, se encuentra dada tan solo por un sello de inscripción, y no por un trabajo de investigación del acto o contrato que se está invistiendo de fe pública; debemos recordar la relevancia del proceso de inscripción en el registro mercantil, pues a la luz del derecho es cuando nace la empresa.

Por lo tanto, no se puede dejar de lado la relevancia del trabajo que debería realizar el registro mercantil, sin embargo considero que debería darse una alianza estratégica entre la superintendencia de compañías y el registro mercantil con el fin establecer medidas de prevención destinadas a evitar la creación de empresas fantasmas.

Finalmente, si bien las conductas objeto de nuestro estudio son consideradas en el Código Integral Penal como un delito, no podemos dejar de mencionar que en la práctica la Administración Tributaria se ha limitado a la realización del procedimiento administrativo, pues aún no ha ejercido

acción penal alguna en contra de las empresas fantasmas, lo que nos hace cuestionar la verdadera eficacia de la norma penal que está llamada a sancionar a los responsables con el propósito de proteger el bien jurídico, que es el patrimonio del Estado, por lo tanto si el contribuyente conoce que no será castigado por su accionar existirá la probabilidad que la conducta se repita.

## CAPITULO III

### 3. La Evasión y Elusión en el Impuesto

Respecto de la evasión según Cusgüen (2000), este término se encuentra relacionado con los verbos evitar y eludir; llegando a la conclusión de que evadir es el género y los términos evitar y eludir la especie. (p 22)

Por lo tanto se puede concluir inicialmente que la evasión implica una forma de incumplimiento de las obligaciones tributarias, por medio de la ejecución de actos que transgreden la ley con el fin de dejar de contribuir.

Actualmente, la Administración Tributaria con el fin de reducir la brecha de cumplimiento de las obligaciones adquiridas por parte de los contribuyentes, se ven en la necesidad de crear estrategias y procesos que aseguren dicho cumplimiento, cabe recalcar que la brecha de cumplimiento según el Centro de Interamericano de Administración Tributaria está conformada por:

**Brecha de inscripción:** “Corresponde a la diferencia que existe entre los contribuyentes potenciales y los inscritos en la Administración Tributaria.”

**Brecha de facturación:** “Generada entre quienes tienen la obligación de obtener y emitir comprobantes de venta y retención y los contribuyentes que cumplen con tal obligación.”

**Brecha de presentación:** “Es la diferencia entre los contribuyentes obligados a presentar declaraciones de su actividad económica y los que declaran.”

**Brecha de pago:** “Es la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y determinado en firme por la Administración Tributaria, y lo efectivamente pagado.”

**Brecha de veracidad:** “Constituye la diferencia entre lo declarado por el contribuyente y lo que corresponde a su realidad económica.”

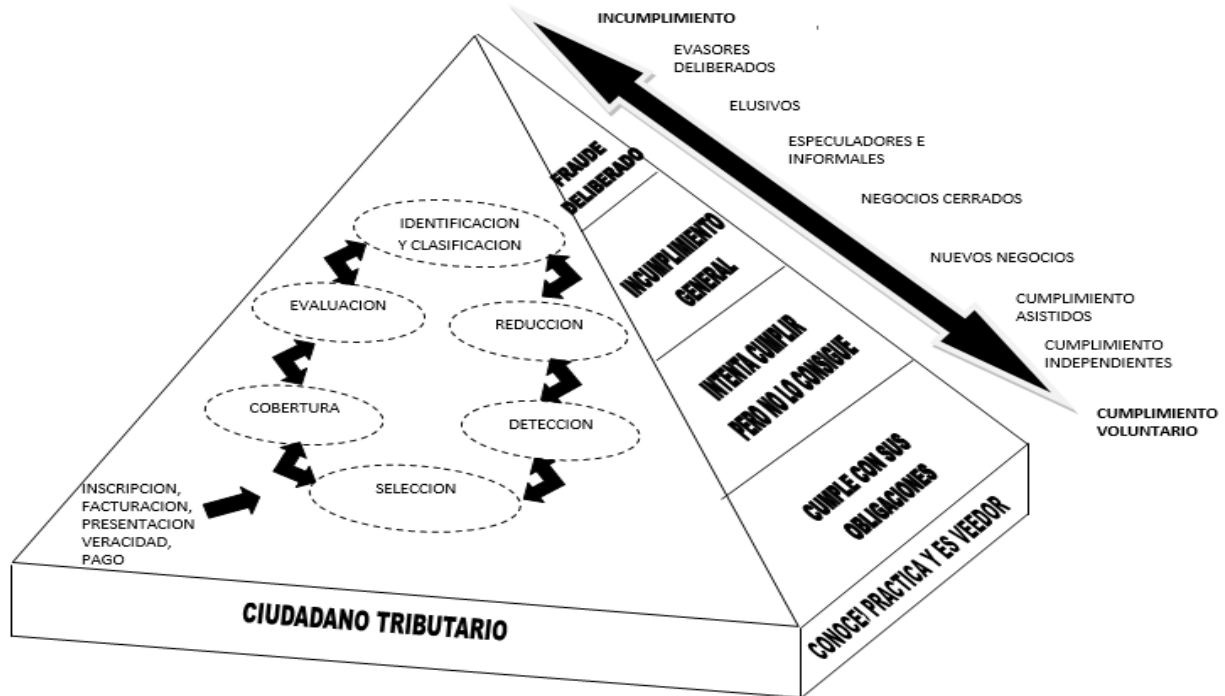
Estos elementos son analizados por la Administración en forma conjunta con el fin de tratar de anticiparse al comportamiento de los contribuyentes y poder crear nuevas leyes y sanciones que se ajusten a esta conducta evasora.

Como ya se ha mencionado la conducta del contribuyente está orientada hacia la búsqueda de crear nuevas formas de evadir tributos, siendo así la Administración Tributaria debe aplicar las acciones de control y fiscalización que considere necesarias para que el contribuyente perciba que hay un alto riesgo de ser detectado.

Cabe indicar, que según un estudio realizado por la European Commission “el comportamiento del contribuyente se orienta hacia: el fraude deliberado, incumplimiento general, intenta cumplir pero no lo consigue, cumple con sus obligaciones y el contribuyente cumple, practica y es veedor”; en cada una de estas conductas se identifica distintas clases de contribuyentes, y su importancia radica en la necesidad imperante que tiene la Administración de establecer quienes son aquellos contribuyentes que representan un alto de riesgo de evasión y dirigir sus controles de forma más estratégica para lograr disminuir los índices de evasión y con esto lograr una eficiente recaudación.

## Enfoque de la Administración basado en procesos desde comportamiento del Contribuyente

Ilustración 2



Fuente: Commission European

### 3.1 La Evasión

La evasión tributaria ha venido siendo castigada con severidad en muchos países por ser considerada como delito en la mayoría de los ordenamientos jurídicos del mundo, en nuestra legislación si bien la evasión es considerada como un delito, esta práctica no se encuentra tipificada de manera taxativa como “evasión tributaria”; en el Código Integral Penal se ha procedido a realizar una descripción detallada de las distintas acciones u omisiones consideradas como defraudación tributaria.

La evasión es un delito que ha ido en aumento en nuestro país, por lo tanto debe ser controlado debido al perjuicio económico que representa para el Estado, doctrinariamente se ha establecido

que el bien jurídico perjudicado en este delito es el patrimonio mismo de la sociedad, que en palabras del Dr. Andrade (2011) “el objeto sustancial de la evasión tributaria es, desde un punto de vista patrimonial, el monto del tributo no pagado al fisco, el cual en diversas formas se le sustrae como fuente de ingresos.” (p.125)

Como consecuencia de esta práctica la Administración deja de recaudar y por lo tanto existen menos recursos para lograr la construcción de la sociedad, pero ¿qué es la evasión?;

### **3.1.1 Concepto y Características**

Belisario Villegas indica que “La evasión fiscal es toda eliminación o disminución de un monto tributario producidas dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones vigentes.” (p 337)

Dr. Leonardo Andrade (2011) “La evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en la falta de pago voluntario de tributos establecidos por la ley.” (p 121)

Dr. Eduardo Cusgüen “La evasión es un efecto, un resultado de la utilización de medios legales o ilícitos, y debe dejarse de lado en principio, el elemento ánimo o intención. Púes en algunos casos la evasión puede ser inconsciente o involuntaria, producirse por error o por ignorancia” (p 22)

De lo expuesto, podemos concluir que la evasión tributaria es aquella estrategia o maniobra que el contribuyente ejecuta bien sea por acción u omisión, esta última es el resultado del desconocimiento o ignorancia del contribuyente.

Finamente, la evasión se realiza a través de la violación o trasgresión de la ley con el propósito de disminuir el valor a pagar o evitar el cumplimiento de la obligación tributaria que se debe legalmente al Estado, y que el contribuyente realiza en búsqueda de su propio beneficio.

Una vez analizado y establecido lo que es la evasión podremos determinar aquellas características que contempla esta figura jurídica:

1. La evasión conlleva un acto de ilegalidad, que se fundamenta en la trasgresión o violación de la norma legal con el propósito de defraudar al fisco a través de la sustracción total o parcial del valor a pagar por concepto de impuesto.
2. Existe la intención deliberada por parte del contribuyente de cometer el acto fraudulento a fin de evadir el pago de sus obligaciones tributarias, sin embargo no se puede desconocer que puede darse el caso de que el sujeto pasivo por omisión incurra en el cometimiento de este delito ya sea por error o desconocimiento.
3. El bien jurídico perjudicado cuando se comete el delito de evadir impuestos es el patrimonio del Estado y como consecuencia se verá afectada el desarrollo y bienestar de la sociedad debido a la falta de conciencia tributaria que se ve alimentada por distintos factores como la falta de confianza hacia la administración de los recursos, desconocimiento de la utilidad que se da a lo recaudado y por el sentido individualista de los sujeto pasivos de querer resguardar sus riquezas.
4. La evasión, en esencia es un delito por ser una conducta antijurídica que se encuentra tipificada en el Código Integral Penal y como consecuencia es debidamente sancionada; a pesar de aquello los contribuyentes prefieren correr ese riesgo de ser castigados, pues la Administración Tributaria aún no ha logrado un proceso que asegure que serán descubiertos.

### **3.1.2 Causas de la Evasión Tributaria**

Para poder establecer estrategias y procesos destinados combatir la evasión es necesario conocer cuáles son los factores que originan este comportamiento en una sociedad considerando que en

países en vías de desarrollo esta conducta es una práctica común, que responde al hecho de sentir antipatía hacia el fisco por sentir que se le está arrebatando parte de su riqueza producto de su trabajo, sin considerar que el Estado está conformado por todos los ciudadanos y que esos tributos son necesarios para sostener una sociedad organizada.

Doctrinariamente se encuentra ya establecida algunas causas que dan origen al hecho evasivo, entre las más comunes podemos citar:

- **Carencia de una conciencia tributaria.**

Según el Dr. Andrade (2011), este concepto se encuentra vinculada con la idiosincrasia de cada pueblo, que consiste “en esa idea generalizada de no cumplir con las obligaciones tributarias que como miembro de una sociedad le corresponde este factor es aquel sentido de cooperación, que en la sociedad no se ha desarrollado.” (p 122)

Además, ha manifestado que:

La formación de la conciencia tributaria se asienta en dos pilares, el primero de ellos radica en la importancia que tiene el individuo como integrante de un conjunto social siendo el impuesto que paga un aporte justo, necesario y útil para satisfacer las necesidades de la colectividad a la que pertenece; el segundo pilar se basa en priorizar el aspecto social sobre el individual, hecho que como ya se ha dicho no sucede ya que prevalece este sentido individualista del contribuyente de resguardar su riqueza y como consecuencia el individuo evasor se convierte en un sujeto antisocial. (Andrade, 2011, p 122)

En síntesis, una vez más recurrimos al hecho de que la Administración Tributaria no ha fortalecido esta cultura y conciencia tributaria, además de no existir un sistema eficiente que genere esta seguridad al contribuyente de que en caso de ser detectado será debidamente sancionado, por el



contrario al no existir este proceso eficaz de detección de evasión, la carga fiscal se dirige hacia quien si está cumpliendo generando desconfianza en el sistema tributario.

- **Sistema tributario poco transparente.**

El Dr. Andrade (2011), manifiesto que esto se relaciona en primer lugar con la forma en que el propio sistema tributario contribuye al incremento de la evasión, que básicamente se da por el incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema que trabaje de forma eficiente, por lo tanto es necesario una organización que presente una estructura técnica y jurídica en el que su contenido sea tan claro y preciso, que no permitan la existencia de ningún tipo de dudas para los administrados.

Además, manifiesta que la Administración Tributaria en el mejoramiento de su sistema tributario debe propender a:

1. “Respetar los principios de equidad
2. Que las leyes tributarias respeten los principios de proporcionalidad, igualdad, transparencia, no confiscatoriedad, etc
3. Observar principios constitucionales que apuntalan un sistema respetuoso de los derechos y garantías.
4. Respetar el principio de economicidad de los impuestos.” (p 124)

Finalmente, se requiere que exista difusión por parte de la Administración de la utilización que se da a los fondos recaudados a fin de generar este vínculo de confianza entre el Estado y los administrados.

- **La injusticia en la repartición de la carga tributaria**

Sabemos que el Estado tiene la potestad de establecer tributos, con el fin de atender las necesidades de la sociedad, por lo que tal como manifiesta el Dr. Andrade (2011) la recaudación realizada por la Administración Tributaria debe realizarla respetando los principio de equidad y proporcionalidad; lo que implica que si A gana lo mismo que B ambos pagarán lo mismo, pero si B gana el doble, deberá pagar en función de ese ingreso, pero sin desatender las características individuales de cada contribuyente.

Sin embargo, resulta lógico que los contribuyentes duden de que la carga tributaria este siendo distribuida en forma equitativa, ya que conocen que la administración carece de un sistema eficiente de detección de evasión, por lo tanto, el contribuyente que si cumple se siente desmoralizado al ver que la carga o presión fiscal se direcciona hacia él y como consecuencia se ven en la necesidad que de manera voluntaria no contribuyan con el pago sus obligaciones.

- **Bajo riesgo de ser detectado.**

En sus inicios la Administración Tributaria al encontrarse implementando procesos y estructuras, era lógico que el contribuyente se encontrara confiado de que al no ser controlado de forma eficiente su comportamiento se vea orientado hacia el cometimiento de este delito.

Por lo que los esfuerzos de la Administración deben estar dirigidos hacia la definición de procesos y análisis de las medidas a implementar para que el sujeto pasivo se vea incentivado a un cambio de comportamiento, el Dr. Cusgüen (2000) manifiesta que los contribuyentes saben que pueden ser detectados, aceptan este riesgo y a partir de este comportamiento están en la constante búsqueda de nuevas formas de evasión; además de lo desalentador que resulta para el contribuyente que cumple pues es quien asumirá la mayor presión fiscal.

### **3.1.3 Formas y Mecanismo de Evasión Tributaria**

El Dr. Andrade (2000) manifiesta que la evasión fiscal es el resultado de la conducta humana, por lo tanto este accionar requiere del elemento intención; sin embargo también existe un evasor accidental que es quien solo por excepción, por error o ignorancia no paga impuestos y el habitual que es el sujeto que en forma constante realiza la conducta de incumplimiento de sus obligaciones tributarias. (p 127)

El Dr. Cusgüen (2000) manifiesta que las formas en que se da esta conducta evasora será un efecto de la utilización de medio legales o ilícitos, esto significa que el evasor no siempre recurre a actos de oposición, si no que a veces pretende otro medio que aun cuando no se oponga a la letra de la norma, le permite sin embargo sustraerse en la mayor medida posible el deber tributario; en síntesis la evasión puede darse forma legal o ilegal. (p 23)

- **Evasión Legal**

Este tipo de evasión corresponde cuando el sujeto pasivo no realiza el pago de los impuestos que legalmente le corresponde al Estado y lo hace a través de medios no prohibidos por la ley; según Eduardo Cusgüen (2000) la evasión legal se da cuando se impide el nacimiento o realización del hecho gravado, utilizando medios idóneos. (p 23)

- **Evasión Ilegal**

Es el incumplimiento voluntario e intencionado del pago de las obligaciones tributaria, que comprende una violación de la norma, al otorgar datos no verdaderos, falsificar documentos y demás sistemas de evasión.

Según Manuel Matus Benavente la evasión ilegal es:

Aquella que se realiza violando las leyes tributarias y que no obstante estar jurídicamente obligados a satisfacer un arancel, porque se han cumplido con los requisitos legales para

que nazca a favor del Estado el crédito tributario y el contribuyente contraviniendo la ley no cancela el tributo. (p 152)

Los estudiosos de la materia han determinado distintas maneras de evasión tributaria, como la doble contabilidad, sobreestimación de costos, contratos ficticios entre otros; sin embargo el autor Manuel Cifuentes (1982) en su obra Evasión Tributaria, ha realizado una clasificación que abarca de forma general los distintos modelos de evasión y son:

1. “Omisión en la declaración de los diferentes objetos de impuestos, tales como ventas, producción, e importación.
2. Alteración deliberada de las cifras consignadas en las declaraciones para el pago de impuestos.
3. La adquisición ilegal de facturas por compras o servicios recibidos sin que se haya realizado el acto necesariamente, para aumentar los gastos y obtener crédito fiscal.
4. Simulación de actos mercantiles o formalización de los mismos con datos falsos.” (p 171)

De lo expuesto podemos concluir que las empresas fantasmas, es un acto de evasión ilegal cuya conducta se encuentra enmarcada como delito en Código Integral Penal; empero se debe considerar que este mecanismo de evasión es un camino doble vía que implica la creación de la empresa fantasma que simula la realización de operaciones y al sujeto pasivo que adquiere dichas facturas con el fin de sustentar costos, gastos y sustraerse el valor del impuesto que legalmente le corresponde pagar, acción que corresponde a una violación de la norma.

### **3.2 La Elusión**

La elusión de la obligación tributaria es un medio evasivo que consiste en evitar el tributo a través de la utilización de situaciones enmarcadas en la misma ley. Andrade (2000) manifiesta que “la

elusión es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, pues la obligación tributaria debe encontrarse previamente establecida por la ley” (p 133); entonces no podría cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, de esta manera el contribuyente aprovecha los vacíos que la ley ha dejado.

La elusión podría ser considerada como un mecanismo de defraudación, sin embargo en el siguiente análisis dilucidaremos que no es un delito precisamente por el uso de los tecnicismos legales.

### **3.2.1 Concepto y Características**

Cifuentes (1982) “la elusión tributaria se define como la utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar. Es decir, el contribuyente hace uso de las normas que están dentro de la ley para conseguir este propósito.” (p 145)

Dr. Leonardo Andrade manifiesta que “la elusión fiscal o elusión tributaria es una figura que consiste en no pagar determinados impuestos, que aparentemente se deberían tributar, amparándose en subterfugios o resquicios legales no previstos por el legislador al momento de redactar la ley.” (p 138)

Cusgüen (2000) dice que “la elusión consiste en evitar el tributo utilizando determinadas formas jurídicas, aprovechando vacíos legales o haciendo interpretaciones acomodadas.” (p 45)

Sobre la base de lo establecido definiremos a la elusión como una forma de evadir el pago del tributo, a través de la utilización de formas jurídicas que el contribuyente utiliza para que no nazca el hecho gravado o para reducir la base imponible con el fin de no pagar o disminuir el valor a pagar por concepto de impuesto; esto lo hace escudándose en vacíos, recursos legales y demás formas de abuso del derecho.

Sin embargo, se debe considerar que si bien la elusión tiene el mismo propósito que la evasión, no es menos cierto que esta forma jurídica debido a las limitaciones jurídicas que tiene a la Administración Tributaria le resulta complejo su detección; en primer lugar si analizamos aquel principio que en Derecho rige, “todo lo que no es prohibido es permitido”, podemos deducir que muy probablemente no se podría considerar como defraudación tributaria el uso de evasivas legales, según como el Dr. Andrade (2011) manifiesta “lo que no se le ha prohibido al contribuyente es permitido” (p 140); por lo tanto al no encontrarse prohibido el uso de circunstancias no prevista por la norma el sujeto pasivo puede utilizar o aprovechar de estos resquicios legales.

Finalmente, el principio de legalidad es una figura importante que implica que solo debe realizarse aquello que la ley manda, Andrade (2011) manifiesta que, si la ley no prevé el cobro de tributos en determinadas situaciones, le otorga al contribuyente la posibilidad de aprovecharse de estos vacíos legales para no cumplir con sus obligaciones, y que como Cusgüen (2000) establece “el impuesto debe venir establecido, para que el hecho gravado sea objeto de cobro.” (p 53)

Una vez que ya se analizado lo que es la elusión se procederá a establecer cuáles son las características que distinguen a esta figura:

1. La elusión es una figura que en esencia no es un acto de ilegalidad, por lo tanto, no puede ser considerado como un delito que constituya una forma de defraudación fiscal, a pesar de que tiene el mismo fin que la evasión.
2. Es precisamente el fraude a la ley y el abuso de los vacíos o resquicios legales lo que caracteriza la elusión, por lo tanto el contribuyente se somete a una ley que normalmente no es la que corresponde o se aprovecha de situaciones no prevista en la ley con el fin de obtener ciertas ventajas o beneficios.

3. La elusión busca que el hecho imponible no nazca, por lo tanto si no nace no se puede exigir impuesto alguno; pero también se puede pretender eludir con el fin de disminuir el valor a pagar por concepto de impuesto.

### **3.2.2 Formas de Elusión**

La elusión de la obligación tributaria implica que el contribuyente cree y busque nuevas formas y técnicas destinadas a impedir la realización del hecho gravado, a través de medios legales e idóneos, Cifuentes (1982) ha establecido algunas de estas formas y causas de elusión, que son las siguientes:

1. “El sujeto pasivo acude a una ley que no es la competente, con el fin de resolver una situación legal y de este modo obtener ventajas de índole tributaria, por lo tanto se busca impedir a través de la realización de negocios jurídicos no adecuados que se apliquen las disposiciones que realmente no corresponden.
2. El contribuyente busca someterse a una ley tributaria más benigna, dándole a una situación jurídica determinada el estatus de otra, aprovechándose de alguna conceptualización defectuosa.
3. Ampararse en una exención tributaria que, por su defectuosa técnica legislativa, no había sido prevista para el caso particular en cuestión.
4. El contribuyente aprovecha vacíos legales esto debido a que al legislador le resulta complejo tomar en cuenta todas las situaciones posibles en materia tributaria.
5. La normativa legal es compleja, ambigua, dispersa y está sujeta a diversas interpretaciones; en este sentido podemos manifestar que por la constante evolución del derecho tributario sucede que pueda entrar en vigencia una determinada ley entrando en conflicto con otra ya

existente, se ha intentado resolver este conflicto por medio de la interpretación dada a través de los distintos criterios jurídicos.” (p 351)

Respecto del análisis realizado se puede deducir que actualmente dentro de este proceso de control que se realiza a los sujetos pasivos que simulan transacciones con empresas fantasmas, puede resultar que en algún momento la aplicación del factor de ajuste lejos de ser un beneficio para el contribuyente que obro por desconocimiento, resulte en una forma de eludir el pago del impuesto que legalmente le corresponde a través del aprovechamiento de esta forma jurídica.

Recordemos que el factor ajuste tiene como objetivo evitar un detrimento a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, siendo así el contribuyente que intencionalmente busco evadir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias podría aprovechar este beneficio al aplicar por su propia cuenta el factor de ajuste sin la necesidad de esperar que la Administración Tributaria realice el proceso de determinación con el fin de obtener una ventaja económica al disminuir la base imponible y con ello el valor a pagar por concepto de impuesto.

Finalmente, es necesario mencionar que a pesar de que el control de la elusión tributaria es difícil, por tratarse de situaciones que se encuentran enmarcadas dentro de la misma ley, el Dr. Andrade (2011) estableció mecanismos de control:

**“Interpretación por vía administrativa.** En casos de aplicación dudosa de la ley tributaria, los servicios encargados de la recaudación del impuesto pueden emitir decretos y reglamentos de carácter administrativo, que por vía de interpretación incluyan o excluyan deliberadamente ciertas situaciones, para de esa manera tapar los resquicios dejados por la ley.” (p.140)

**“Modificaciones legales.** El legislador será el encargado de la creación, reforma y derogatoria de leyes que tiendan a corregir estos vacíos o resquicios legales.” (p 141)



### 3.3 Diferencia entre Evasión y Elusión

Como hemos analizado la evasión y la elusión son figuras semejantes, pues ambas pretenden obtener una ventaja económica en el pago de los impuestos y afectan al patrimonio del Estado; sin embargo utilizan distintas formas de ahí la necesidad de establecer las características que la diferencian:

1. La evasión fiscal doctrinariamente se ha establecido que puede ser lícita o ilícita.

La evasión ilícita en esencia constituye un acto de ilegalidad que implica la violación de la norma. La evasión legal se realiza a través de la utilización de medios o procedimientos que no transgreden la ley; mientras que la elusión consiste en el aprovechamiento de los vacíos o resquicios existentes en los textos legales.

Cabe recalcar que la diferencia básica entre la evasión legal y la elusión está dada por los medios o instrumentos que se utilizan, pues en la evasión legal se utilizan estrategias de índole económica mientras que en la elusión se centra en estrategias de índole legal.

2. La evasión implica un acto de ilegalidad que acaece en defraudación tributaria; en tanto la elusión es un acto legal que no constituye un delito tributario por no ser contrario a la ley o al Derecho.
3. En la evasión nace el hecho generador y busca que no se pague lo que legalmente corresponde, por lo tanto, existe un incumplimiento de la obligación tributaria a través de la violación de la ley; en la elusión se comete fraude a la ley tributaria, o abuso de las distintas formas jurídicas, con el fin de disminuir la base imponible, que no nazca el hecho gravado o postergar su nacimiento.

### **3.4 La evasión y la elusión causas y consecuencias en el Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a la Renta.**

Para objeto de nuestro estudio es necesario establecer que los impuestos se clasifican tal como menciona Troya (2014) en directos que son los que gravan los ingresos de una persona y los indirectos que son aquellos que gravan la manifestación indirecta de la riqueza de las personas.

Según información suministrada por el Servicio de Rentas Internas los impuestos directos representan el 47% de la recaudación de la Administración Tributaria teniendo como principal fuente de recaudación el Impuesto a la Renta y el Impuesto a la Salida de divisas y en los impuestos indirectos que predomina el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con un 53% del total de la recaudación, entonces respecto de estos impuestos demostraremos que el IVA y el Impuesto a la Renta se encuentran relacionados al momento de cometer el acto fraudulento.

Como resultado de lo analizado se puede decir que la principal causa de la evasión y elusión se debe al propósito que tienen los contribuyentes de sustraerse para su propio beneficio lo que no se ha pagado por concepto de impuesto, esto lógicamente se encuentra relacionado con la falta de conciencia tributaria, falta de educación y otros factores ya establecidos; además es evidente que los contribuyentes reconocen que el valor que se paga por concepto de Impuesto al Valor Agregado y de Impuesto a la Renta afectan directamente la economía de su negocio y para evadir el pago de lo que legalmente se adeuda excluyen ingresos e incluyen gastos inexistentes.

No es coincidencia que estos dos impuestos sean de los más afectados, pues aparte de ser los más comunes se encuentran relacionados respecto de la afectación económica que el contribuyente percibe tener al pagar impuestos, esta relación se da debido a que todo lo declarado en el Impuesto al Valor Agregado se verá reflejado de forma global en el Impuesto a la Renta.

En relación al Impuesto al Valor Agregado, el sujeto pasivo busca obtener una ventaja económica a través del no pago o reducción del valor a pagar por concepto impuesto y esto lo logra por medio de la inclusión de gastos inexistentes que son producto de transacciones con empresas fantasmas, que si bien se encuentran debidamente sustentados en un comprobante de venta, no podemos dejar de lado el hecho de que es necesario que el gasto esté relacionado con la actividad que realizan y que exista en su esencia económica.

Respecto del Impuesto a la Renta sabemos que está conformada por la sumatoria del total de ingresos y gastos realizados durante el año fiscal y que es un impuesto que afecta directamente la utilidad, en este caso el objetivo será el mismo que es la reducción o no pago de impuesto a través de la inclusión de gastos que son no deducibles; cabe recalcar que en este caso además se verá afectada la participación de utilidades al cual tienen derecho los empleados.

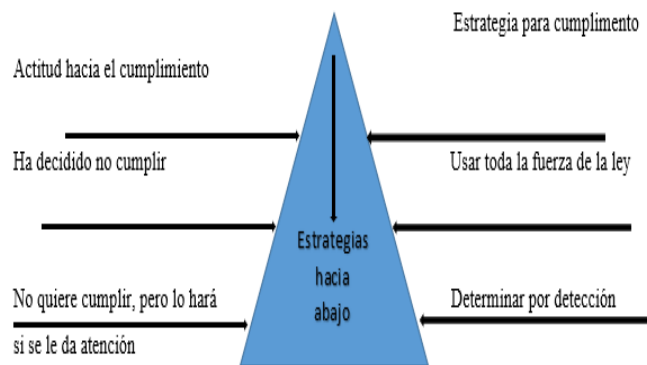
Es necesario también referirnos a los gastos personales, que si bien no nos atañe de forma directa al ser un beneficio para el contribuyente que consiste en incluir en la declaración de Impuesto a la Renta gastos no relacionados con la actividad económica, pero si de índole personal como alimentación, vestimenta, salud, vivienda y educación con el propósito de disminuir el valor a pagar por concepto de Impuesto a la Renta, por lo que el contribuyente muy probablemente aprovechará y procederá a adquirir facturas de gastos que no ha realizado para aumentar el valor de los gastos personales y por ende que exista una disminución en la base imponible.

Este comportamiento afecta directamente a la Administración Tributaria, que como sabemos tiene como objetivo la recaudación y para lograr cumplir de manera eficiente existe la necesidad de enfocarse en estrategias que sirvan para reducir la brecha de evasión, si consideramos que según el Servicio de Rentas Internas solo el 30% de los contribuyentes cumplen con sus impuestos.

En términos generales la consecuencia de la evasión es el perjuicio económico que se sufre el Estado, si consideramos que lo recaudado constituye alrededor del 40% del presupuesto general del Estado, como resultado de esa evasión existirá una ineficiente asignación de los recursos, que afectara no solo al Estado, también se verán perjudicados los contribuyentes que si cumplen debido a que el Estado en su afán de obtener más recursos eleva la carga fiscal y como consecuencia los contribuyentes que cumplían se ven en la necesidad de evadir.

Al respecto, el Servicio de Rentas Internas se encuentra en la constante búsqueda de la implementación nuevos sistemas y procesos que permitan identificar y orientar acciones específicas hacia los contribuyentes y sectores que generan mayor riesgo de evasión, considerando estos factores la Administración Tributaria ha implementado un modelo que busca asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que no puede ser aplicado de forma arbitraria ni desmedida, según la Organización para la cooperación y Desarrollo Económico estas medidas deben ser aplicadas en forma gradual tal como se muestra la siguiente ilustración:

**Modelo de Cumplimiento Tributario**  
*Ilustración 3*



**Fuente:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

De esta manera, la Administración Tributaria pretende motivar al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, además de otorgar al sujeto pasivo la seguridad jurídica de que son tratados conforme a un debido proceso.

Finalmente, es evidente que combatir la evasión es un proceso que requiere de constante innovación y estudio de las conductas del contribuyente, para que las leyes vayan de la mano con la evolución de la sociedad y al momento de su aplicación sean eficaces y permitan sancionar la conducta reprochable que se presente.

## CAPITULO IV

### **4. Análisis de las empresas fantasmas en la Legislación Comparada**

Para un mejor estudio y comprensión del tema se ha visto la necesidad de realizar un análisis de la normativa que regula la defraudación tributaria en los países de la Comunidad Andina, para lo cual se procederá a realizar una equiparación de los distintos aspectos de la legislación con el propósito de establecer cuáles son las similitudes, diferencias y el tratamiento legal que se da en cada uno de estos países en relación a las empresas fantasmas y sujetos pasivos que simulan transacciones con el propósito de evadir.

Según el portal de la Comunidad Andina, esta organización se encuentra conformada por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú; además cuenta con 5 Países asociados Argentina, Brasil, Chile, Paraguay y Uruguay y un país veedor que es España.

Los países miembros se reúnen voluntariamente con el objetivo de alcanzar un desarrollo integral, más equilibrado y autónomo, a través de la generación de condiciones de equidad, mediante, la cooperación económica, social y la integración regional

Cabe recalcar que entre los países miembros existe también esta relación jurídico-tributaria, que como ya se había mencionado consiste en aquella relación entre el Estado y los sujetos pasivos, de ahí surge la necesidad de realizar el estudio de estas legislaciones con el fin de poder llegar a plantear recomendaciones que sirvan para dar un mejor entendimiento y aplicación a la ley respecto de nuestro tema de investigación.

#### **4.1 Análisis desde la perspectiva de la Comunidad Andina**

Para abordar este tema es necesario primero establecer cuáles son las entidades u organismos encargados de regular y controlar a los impuestos y sujetos pasivos de cada país.

En Ecuador, como ya se conoce la Administración Tributaria Central es llevada a cabo por el Servicio de Rentas Internas (SRI), mientras que en Bolivia está el Servicio de Impuestos Nacionales (SIN), en Colombia la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y Perú la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT)

A continuación, se realizara una breve reseña de cómo se encuentra regulado nuestro tema de investigación en nuestra legislación; la defraudación tributaria respecto de las empresas fantasmas se encuentra tipificada en el artículo 298 #13 y #14 del COIP en el cual se establece respectivamente “la emisión de comprobantes por operaciones con empresas fantasmas y la presentación de estos comprobantes a la Administración Tributaria, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años.”

Empero, como ya se había mencionado la Administración Tributaria antes de ejercer la acción penal en contra de la empresa fantasma previamente realiza un proceso de identificación, el cual ya fue analizado con anterioridad y que a breve rasgos consiste en analizar la esencia económica de las transacciones y de ser declarada empresa fantasma se procederá a la cancelación del RUC y de la autorización de comprobantes de venta y demás documentos complementarios posteriormente se realizara la publicación en la página web del SRI donde se encuentra la base de datos de las empresas fantasmas.

De la misma manera se ha establecido un procedimiento respecto de los contribuyentes que han presentado comprobantes por transacciones supuestas con empresas fantasmas, en este caso la Administración prevé la posibilidad de aplicar los factores de ajuste que como ya se ha mencionado son índices económicos que tienen como fin evitar un detrimento al sujeto pasivo y paralelamente la Administración cumplen con el objetivo de recuperar lo no recaudado, estos factores de ajuste

se logran aplicar bajo la premisa de que la Administración considera que el contribuyente actuó de buena fe y que desconocía que se trataba de una empresa fantasma.

#### **4.1.1 Análisis de las empresas fantasmas en Bolivia**

Respecto de Bolivia, el control en cuanto a la defraudación tributaria se encuentra regulada por el Código Penal Boliviano en su Art. 174 establece que “la persona que no pague o pague de menos un tributo, será sancionada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años, cuando incurra en los siguientes actos:

1. Oculte, altere o no lleve registros contables al que está obligado a llevar;
2. Constituya una doble contabilidad; o,
3. Registre una o varias operaciones sin respaldo documental estando obligado a llevarlo o en éste se consigne el precio o importe falso o una operación inexistente.”

Cabe mencionar que hasta julio del 2018 era el Código Tributario Boliviano el encargado de regular el tema de los delitos tributarios en él se manifestaba que “la defraudación tributaria se da cuando el que dolosamente, en perjuicio del derecho de la Administración Tributaria a percibir tributos realizaba los siguientes actos:

1. Por acción u omisión disminuya la deuda tributaria, ó
2. No pague la deuda tributaria,
3. No efectúe las retenciones a que está obligado, u
4. Obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales”

Al haber realizado la reforma se observa el cambio en la estructura del tipo penal, pues se procedió a eliminar el elemento dolo que sabemos es un requisito sine que non para que se constituya un



delito; sin embargo, cabe mencionar que tal como menciona Troya y Andrade el dolo es un requisito que en materia tributaria se presume.

Al analizar la normativa Boliviana respecto de la nuestra se observa dos aspectos importantes:

1. Con la reforma de la conducta delictiva se suprimió el elemento “dolo” requisito que en nuestra legislación también ha sido omitido, si bien es cierto el dolo en materia tributaria se encuentra inmerso, el problema en nuestra legislación surge debido a que tal como se encuentra tipificado el tipo penal, pareciese que bastaría con que el contribuyente incumpla con sus obligaciones para que se constituya la defraudación tributaria lo que a toda luz representa un problema si consideramos que en materia penal se requiere que el contribuyente actué de manera intencional y maliciosa.
2. En la normativa Boliviana a diferencia de la nuestra dentro de los delitos de defraudación tributaria no se refiere de manera taxativa a las empresas fantasmas que emitan comprobantes; sin embargo hace una descripción general de aquellos sujetos que registren operaciones inexistentes, por lo tanto se entendería que la sanción es aplicable para ambos casos tanto para quien emite el comprobante de venta como para quien se beneficia de este, pues ambos estarían registrando una supuesta transacción.

Respecto de las empresas fantasmas, según datos oficiales de la Gerencia de Fiscalización del SIN, se han contabilizado alrededor de 551 empresas fantasmas hasta agosto del 2018; y consideran que muchas personas crean empresas fantasmas para obtener un Número de Identificación Tributaria (NIT) con el fin de emitir facturas de forma ficticia a una empresa para que tenga respaldo de crédito, pero sin haber ninguna transacción económica, además según el Servicio de Impuestos Nacionales señala que el ilícito ha ocasionado que se registre un crédito fiscal inflado y por ende

que no se pague el Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo cual como ya sabemos genera un daño económico al Estado.

Ahora, la legislación Boliviana también ha tomado medidas preventivas que tienen con fin evitar que se siga creando empresas fantasmas, a continuación se detalla las medidas tomadas por parte de la SIN que son aplicables desde el año 2012:

1. Todas las Personas Naturales/jurídicas, empresas bolivianas Unipersonales y Sucesiones Indivisas, nacionales o extranjeras, domiciliadas en el país, que realicen actividades gravadas y que resulten sujetos pasivos de alguno de los impuestos establecidos están obligados a inscribirse en el Padrón Nacional de Contribuyentes Biométrico Digital para obtener su NIT, para lo cual el solicitante debe llenar un formulario, registrar sus huellas dactilares, su firma, tomarse una fotografía en la base de datos digital e inscribir su domicilio en un mapa.
2. Se está realizando el seguimiento minucioso de su domicilio fiscal, porque algunas personas sacaban su NIT y no se conocía su domicilio exacto ya que daban datos inexactos.
3. Cruce de información de las compras y ventas que realizan los contribuyentes con el fin de identificar las transacciones que no son reales.

Finalmente, considero que respecto de las empresas fantasmas han logrado mitigar su creación, si consideramos que el número de empresas fantasma es menor a las existentes en nuestro país, esto lo han logrado a través del Padrón de Contribuyentes que es un requisito previo para la obtención de su NIT, con este padrón se aseguran de la información que da el contribuyente y por ende si este comete el acto delictivo será más fácil identificarlo y aplicar la sanción que legalmente le corresponde.

#### **4.1.2 Análisis de las empresas fantasmas en Colombia**

En Colombia, al igual que en nuestra legislación la defraudación tributaria se encuentra tipificada en el Código Penal en su Art. 434B y establece que:

“La defraudación o evasión tributaria se da siempre que el contribuyente dolosamente realice los siguientes actos:

1. Estando obligado a declarar no declare, ó
2. Que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes.
3. Reclame créditos fiscales, retenciones o anticipos improcedentes.”

Es necesario mencionar que este tipo penal entro en vigencia a partir del 28 de diciembre del 2018, y que con anterioridad solo se consideraba como delito:

1. La Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes
2. Omisión del agente retenedor o recaudador.

Esto significa que en Colombia antes de esta reforma la evasión fiscal no se encontraba penalizada, incluso dentro del mismo Código Penal Colombiano a pesar de la gravedad de los delitos fiscales se encontraba previsto la posibilidad de que el contribuyente presente o corrija la declaración o declaraciones correspondientes y realice los respectivos pagos de impuestos, sanciones tributarias, intereses y multas correspondientes con el fin de extinguir la acción penal.

Respecto al tema que nos atañe, podemos observar que con la reforma del Código Penal se encuentra tipificada de manera específica la evasión, y al introducir este nuevo tipo penal lo hace determinando que no todo incumplimiento tributario es defraudación a través de la incorporación del dolo, que implica la intención deliberada de engañar a la Administración Tributaria.

Si analizamos la normativa Colombiana en relación a la nuestra se observa que dentro del tipo penal se procedió a describir como forma de evasión o defraudación tributaria la inclusión de costos y gastos que son producto de transacciones inexistentes, siendo esta conducta similar a la establecida en nuestra normativa respecto de la adquisición de facturas a empresas fantasmas que tienen como propósito deducirse costos y gastos inexistentes que sabemos tiene como fin no pagar lo que legalmente corresponde.

Pero, ¿qué sucede con las empresas fantasmas? el Código Penal Colombiano no se refiere a las empresas fantasmas propiamente, sin embargo existe una ley 1429 de Formalización y Generación de empleo del año 2010 que se refieren a las posibles sanciones aplicables por crear empresas falsas, se tomaron estas previsiones legales respecto de estas empresas falsas o fantasmas debido a que esta ley otorgaba beneficios económicos, tributarios y laborales para empresas nuevas, de esta manera los defraudadores registraban ingresos y ventas a nombre de la supuesta empresa nueva con el propósito de obtener estos beneficios.

Eduardo Cusgüen (2000), considera a estas empresas un fraude a la ley que de acuerdo a su teoría consiste en el intento de los defraudadores de fingir una situación legal en apariencia, en este caso la creación de una empresa, para así obtener un beneficio, que no necesariamente es de índole tributario, sin embargo previeron la posibilidad de que en el caso de que la empresa haya tenido un propósito fiscal puedan ser acusados por el delito de evasión tributaria.

Según el artículo 49 de la Ley 1429 prevé las siguientes sanciones para quienes hayan suministrado información falsa con la intención de realizar el fraude de ley para acogerse a los beneficios legales.

“1. Esta sanción consistirá en la devolución de todos los importes en los que estén valorados esos beneficios, además del 200% de esos importes en concepto de sanción.

2. Pueden devengarse otras sanciones penales si así lo contempla la legislación pertinente.

3. Los defraudadores principales, esto es, los representantes legales o miembros de la junta directiva de la empresa defraudadora, pueden ser acusados por delitos como fraude, falsedad en documento público, falsedad en documento privado y evasión de impuestos, delitos todos ellos que pueden conllevar penas de prisión.”

Sin embargo, a pesar de la vigencia de esta ley considero que en la práctica resultaría inaplicable para el caso de la creación de las empresas fantasmas si consideramos que en materia penal rige el principio de legalidad que manifiesta que para que una conducta sea considerada como delito debe estar previamente en la ley penal, y al no haber considerado la creación de las empresas falsas como un acto de evasión no se podría juzgar penalmente.

Empero, su normativa si se refiere como forma de evasión o defraudación a la omisión de ingresos, y la sanción será aplicable independientemente del mecanismo o figura que se utilice para lograrlo, por lo tanto, al tipificar esta conducta se ha previsto todas las posibles formas de evasión.

Además, se debe resaltar que a diferencia de nuestra normativa la legislación colombiana ha tratado de abarcar las distintas formas de evasión que probablemente se pueden dar sin la necesidad de detallar y redundar en las distintas conductas delictuales como sucede en nuestro Código Integral Penal.

#### **4.1.3 Análisis de las empresas fantasmas en Perú**

En Perú a diferencia de los demás países de la Comunidad Andina la defraudación tributaria no se encuentra regulada por el Código Penal, los delitos tributarios se encuentran en una ley especial

denominada “Ley Penal Tributaria” que fue aprobada a través del decreto legislativo 813, en el año 2012 y con posteriores modificaciones que se realizaron a través del decreto legislativo 1114.

### **Decreto Legislativo 813**

“Art 1: Defraudación Tributaria: El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimiendo con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días multa.”

De acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo 813 son modalidades de defraudación:

1. “Ocultar, total o parcialmente, bienes, ingresos, rentas o consignar pasivos total o parcialmente falsos para anular o reducir el tributo a pagar.”
2. “No entregar al acreedor tributario el monto de las retenciones o percepciones de tributos que se hubieren efectuado, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes.”
3. “Se obtenga exoneraciones o inafectaciones, reintegros, saldos a favor, crédito fiscal, compensaciones, devoluciones, beneficios incentivos tributarios, simulando la existencia de hecho que permitan gozar de los mismos.”
4. “Se simule o provoque estados financieros de insolvencia patrimonial que imposibiliten el cobro de tributos.”
5. “Incumple totalmente dicha obligación”
6. “No hubieren anotado actos, operaciones, ingresos en los libros y registros contables.”
7. “Realice anotaciones de cuentas, asientos, cantidades, nombres y datos falsos en los libros y registros contables.”

8. “Destruye u oculte total o parcialmente los libros y/o registros contables o los documentos relacionados con la tributación.”

#### **Decreto Legislativo N° 1114**

“Artículo 5-A: Sera reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 ni mayor de 5 años y con 180 a 365 días – multa, el que a sabiendas proporcione información falsa con ocasión de la inscripción o modificación de datos en el Registro único de Contribuyentes, y así obtenga autorización de impresión de Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Créditos o Notas de Débito.”

“Art 5-B: Sera reprimido con pena privativa de libertad no menor de 2 ni mayor de 5 años y con 180 a 365 días –multa, el que estando inscrito o no ante el órgano administrador del tributo almacena bienes para su distribución, comercialización, transferencia y otra forma de disposición, cuyo valor total supere las 50 UIT, en lugares no declarados como domicilio fiscal o establecimiento anexo, dentro del plazo que para hacerlo fijen las leyes y reglamentos pertinentes, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes.”

“Artículo 5-C: Será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 ni mayor de 8 años y con 365 a 730 días-multa, el que confeccione, obtenga, venda o facilite, a cualquier título, Comprobantes de Pago, Guías de Remisión, Notas de Crédito o Notas de Débito, con el objeto de cometer o posibilitar la comisión de delitos tipificados en la Ley Penal Tributaria.”

Respecto de la legislación Peruana es necesario resaltar las similitudes existentes con nuestra normativa en relación a las distintas conductas consideradas como actos fraudulentos; pero debe hacerse énfasis en que la normativa que regula la defraudación tributaria y los demás delitos de índole financiero que afectan el patrimonio de su Estado no se encuentran dentro del Código Penal

han procedido a otorgarle un carácter especial a dichos delitos a través de la Ley Penal Tributaria, sin embargo el delito de la de defraudación tributaria y sus distintas modalidades siguen estando circunscrito dentro de la esfera de lo penal.

Debe mencionarse que a pesar de otorgarle un tratamiento especial a los delitos tributarios la conducta sigue siendo la intención de engañar con el propósito de afectar un bien jurídico que en este caso es el patrimonio del Estado.

En relación al tema de las empresas fantasmas no existe una especial mención respecto a este delito, sin embargo al establecer como conducta reprochable el acto de “confeccionar, obtener, vender o facilitar comprobantes de pago”, sabemos que el objeto de esta conducta es facilitar la comisión de delitos tributarios; inicialmente esta forma de evasión estaba dirigido a sancionar a quienes clonaban facturas de empresas formales, que posteriormente vendían la factura obteniendo de esta manera un ingreso sin carga tributaria, empero podemos observar que la conducta descrita es muy similar a la establecida en nuestro código a pesar de que el propósito inicial por el cual fue tipificado sea distinto al nuestro.

Finalmente, cabe mencionar que la SUNAT manifiesta que el mejor método para poder rastrear e identificar a las empresas fantasmas se lo hace a través del análisis de su inventario y cruce de información ya que consideran que una empresa fantasma que vende facturas generalmente no compra, por lo tanto no habrá coincidencia entre lo que dice vender y lo que se refleja que compra; sin embargo considero que este método de identificación resulta poco eficiente si consideramos que algunas empresas si cuentan con inventario y que este método de excluye a las empresas fantasma de servicios.



## 4.2 Criticas

El presente trabajo tuvo como objeto de investigación a las empresas fantasmas y sujetos pasivos que realizan transacciones simuladas como mecanismo de evasión y elusión, a continuación se procederá a realizar las observaciones respecto de este tema:

1. En cuanto al procedimiento establecido por la Administración Tributaria para la identificación de empresas fantasmas, tal como se encuentra estructurado pareciese que se ha omitido el derecho de reclamar y por ende se ve afectado el debido proceso.

Esto debido a que durante el proceso de identificación de la empresa fantasma no se les ha otorgado a los contribuyentes el plazo que legalmente les corresponde para que puedan hacer su respectivo reclamo, y solo una vez que la Administración ya ha declarado una empresa como fantasma el contribuyente puede ejercer su derecho a impugnar; como consecuencia el acto primigenio emitido por la Administración carece de firmeza al no poder ejecutar lo establecido y por lo tanto no existe seguridad jurídica

2. Respecto del tipo penal una de las primeras dificultades que se presenta es la ausencia del elemento “dolo” en su estructura, si bien en materia penal tributaria el dolo se encuentra inmerso, el problema surge respecto a la forma en cómo se encuentra tipificado el delito; pues pareciese que cualquier incumplimiento resultaría en fraude fiscal.

Como consecuencia la Administración Tributaria tendrá dificultad al momento de ejercer la acción penal al no poder demostrar la intención deliberada del contribuyente de engañar y de perjudicar el patrimonio del Estado.

3. Cabe mencionar, que la Administración Tributaria hasta la actualidad no ha ejercido acción penal alguna en contra de la empresas fantasmas y sus administradores, lo que nos hace cuestionar la eficacia de la norma penal más aún si consideramos que generalmente quienes

cumplen su función como responsables son testaferros o insolventes y como consecuencia no se podrá obtener la reparación.

En cuanto a los sujetos pasivos que realizan transacciones con empresas fantasmas si bien la Administración actualmente ha logrado sancionar penalmente a estos contribuyentes; no es menos cierto que el momento que la Administración Tributaria establece la posibilidad de aplicar los factores de ajuste y supone que el contribuyente es víctima de estas empresas presume su inocencia, lo cual resulta contradictorio si consideramos que la Administración Tributaria manifiesta que aún puede ejercer acción penal.

4. La estructura del tipo penal presenta una larga y detallada descripción de las distintas conductas consideradas como fraudulentas, sin embargo resultan redundantes e innecesarias y como consecuencia se genera confusión al momento de su estudio y aplicación pues en un mismo tipo penal se encuentran descritas conductas de tipo dolosa y culposa.
5. Producto de la inexacta redacción del tipo penal y las distintas forma de defraudación se genera una incorrecta interpretación respecto de la defraudación fiscal a través de las empresas fantasmas; nuestro tema de estudio se encuentra regulada en el numeral 13 y 14 del Art. 298 de Código Integral Penal, sin embargo es necesario hacer una aclaración respecto del numeral 12, pues debido a su redacción pareciese tratarse del mismo tema.

“Art. 298 # 13: Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.”

“Art. 298 # 14: Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas.”

En este caso el delito se constituye cuando se realiza supuestas operaciones con empresas fantasmas con el fin de deducir costos y gastos inexistentes.

“Art. 298 # 12: Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real”.

Debido a como se encuentra redactado pareciese que se trata de la misma conducta; sin embargo se debe distinguir que aquí se configura el delito cuando el monto establecido en los comprobantes no coincidan con la real operación, es decir la operación existe pero los valores no corresponden, por lo tanto se trata de tipos penales distintos.

### **4.3 Conclusión**

Del trabajo de investigación respecto de las empresas fantasmas y sujetos pasivos que realizan transacciones supuestas se concluye:

- El análisis realizado a lo largo de este trabajo nos conduce a determinar que existía la imperiosa necesidad de establecer una normativa que regule a las empresas fantasmas y sujetos pasivos que realizan transacciones supuestas debido a que esta práctica cada vez es más recurrente y la afectación al fisco se va acrecentando.

En cuanto a la normativa que las regula se debe distinguir dos tipos; a) La normativa establecida por la Administración Tributaria como procedimiento de identificación de empresas fantasmas, así como la aplicable a los sujetos pasivos por deducción costos y gastos inexistentes; y b) la norma penal encargada de sancionar la conductas tipificadas como defraudación tributaria.

Respecto de la normativa establecida por la Administración Tributaria básicamente fundamenta su procedimiento en el análisis de la esencia económica de una empresa que

resulta efectivo si consideramos que este principio implica un estudio de las operaciones mercantiles en cuanto existan no solo en su forma legal sino también en cuanto a su esencia económica; sin embargo no podemos dejar de mencionar que a pesar de la efectividad del proceso para identificar una empresa fantasma este carece seguridad jurídica debido a que la resolución emitida por parte de la Administración no es determinante ni concluyente.

En cuanto al procedimiento establecido para el caso de los sujetos pasivos que incluyeron costos y gastos inexistentes, sin lugar a duda la aplicación de los factores de ajuste le permite a la Administración Tributaria cumplir con su competencia recaudar lo no pagado; empero no podemos obviar el hecho de que esta conducta no deja de ser una forma de defraudación tributaria, por lo tanto a pesar de que la Administración Tributaria recupere lo no pagado aún podría ejercer la acción penal de ser el caso.

- Actualmente la conducta de los contribuyentes está dirigida hacia búsqueda de nuevas formas jurídicas que les genere una ventaja tributaria una de ellas es a través de la creación de empresas fantasmas y se evidencia al conocer que en Ecuador hay alrededor de 883 empresas entre personas naturales y sociedades lo cual genera un enorme perjuicio económico si consideramos que lo recaudado por la Administración Tributaria representa alrededor del 40% del presupuesto general del Estado.

Se puede concluir que las empresas fantasmas tiene entre sus propósitos el fraude fiscal y que es considerada como una unidad económico-jurídica que se encuentra constituida con aparente legalidad, que por un lado es utilizada para el lavado de activos, pero también para la evasión de impuesto a través de la realización de transacciones mercantiles simuladas.

Es importante resaltar que resulta factible la constitución de empresas fantasmas debido a que resulta complejo determinar al momento de su constitución la intención dolosa de cometer el acto fraudulento que se esconde detrás de su creación, pues el fraude solo se podrá determinar una vez que la empresa haya operado y la Administración Tributaria haya determinado la verdadera esencia económica.

- Durante el estudio del presente trabajo se ha podido determinar que existen distintas formas de evadir impuestos una de ellas como ya conocemos es a través de las empresas fantasmas; sin embargo al analizar la conducta evasiva se puede concluir que fundamentalmente la evasión de impuestos se centra en la omisión de ingresos, inclusión de costos y gastos no deducibles o inexistentes, así como también el aprovechamiento de los vacíos o resquicios legales.

Resulta evidente que todas las formas de evasión tienen como fin obtener supuestos beneficios tributarios que los contribuyentes utilizan a pesar de conocer que pueden ser descubiertos y que como consecuencia de aquello deberán pagar no solo lo que legalmente correspondía deberán hacerlo más recargos y de encontrarse enmarcado en una conducta considerada como defraudación tributaria deberá cumplir con la sanción penalmente establecida.

- Se debe mencionar que en todos los países miembros de la Comunidad Andina la defraudación tributaria y sus distintas formas se encuentran reguladas en la ley penal, a pesar de que en Perú existe específicamente una Ley Penal Tributaria en el que se establece todos los delitos de índole financiero los encargados de resolver siguen siendo los mismos jueces penales.

Otro punto determinante es la estructura del tipo penal en las distintas legislaciones de los países miembros; pues todos en su estructura básicamente se refieren a la omisión de ingresos y a la inclusión de costos y gastos inexistentes, lo que parecería que cualquier incumplimiento por parte del contribuyente sería considerado un delito exceptuando el caso de Colombia quienes en el tipo penal establecieron que para que se constituya el delito se requiere actuar dolosamente, es decir la intención deliberada de perjudicar al patrimonio del Estado.

Por último, excluyendo a nuestra legislación ninguno de los demás países miembros de la Comunidad Andina en sus distintas legislaciones se refiere de forma directa a la emisión de comprobantes de venta por parte de empresas fantasmas, sin embargo se debe hacer alusión al hecho de que todos los países de la Comunidad Andina consideran un delito tanto la omisión de ingresos como la inclusión de gastos o costos inexistentes y que a pesar de no referirse de forma directa a las empresas fantasmas de uno u otra forma han buscado distintas maneras de identificarlas y de castigar esta práctica.

#### **4.4 Recomendaciones**

- Habiéndose establecido que un alto porcentaje de empresas fantasmas corresponde a Sociedades Anónimas; considero importante la necesidad de que la Superintendencia de Compañías y el Registro Mercantil trabajen en forma conjunta con el propósito de realizar nuevas reformas en cuanto los requisitos de constitución que lejos de ser formalidades los requisitos facilitan la creación de empresas fantasmas, esto con el propósito de lograr erradicarlas desde su creación.
- La incorporación a nuestra normativa de un modelo similar al Padrón de Contribuyentes establecido en Bolivia; se podría analizar la posibilidad de crear un Padrón de Socios,

Administradores y demás personas naturales que deseen obtener el RUC, en el cual se deberá registrar además de sus datos personales, las huellas dactilares, su firma, e inscribir su domicilio para que este funcione como un filtro previo a la obtención del RUC, así al identificar quienes son los dueños de estas empresas sea posible imputar responsabilidad por el cometimiento de este delito.

- Finalmente, es importante la realización de una reforma al tipo penal y las distintas formas de defraudación, ya que debido a la exclusión del elemento dolo, la redundancia en la descripción de los verbos rectores en las conductas fraudulentas, así como la inexactitud en la redacción tiene como resultado una norma de difícil comprensión e inaplicabilidad.

## BIBLIOGRAFÍA

### Libros y Textos Base:

- Andrade, L. (2011). *El Ilícito Tributario*. Quito: Corporacion de Estudios y Publicaciones.
- Benavente, M. M. (1986). *Finanzas Pública - La Teoría*. Chile: Editorial Jurídico de Chile.
- Carrascosa, J. (2014). *Sociedades Fantomas y Derecho Internacional Privado*. Murcia: Universidad de Murcia.
- Cusgüen, E. (2000). *Evasión y Contrabando*. Quito: Grupo Editorial Leyer.
- Galeano, H. (2016). *¿Qué es una empresa fantasma?* Monterrey.
- García, H. C. (2006). *Teoría del Negocio Jurídico*. Cuenca: Universidad del Azuay.
- Ibañez, A. (2010). *Interpretación, Integración y Razonamiento Jurídico*. Lima: Grupo Editorial Leyer.
- LOPEZ, M. C. (2002). *EVASION TRIBUTARIA*. GUATEMALA: UNIVERSIDAD SAN CARLOS DE GUATEMALA.
- Ramirez, C. (2009). *Curso de Legislación Societaria*. Loja: Universidad Técnica Particular de Loja.
- Troya, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporacion de Estudios y Publicaciones.
- Villegas, H. (2010). *La evasión fiscal en la Argentina*. Buenos Aires: La Ley.

### Información tomada de páginas web

- <http://www.sri.gob.ec>
- <http://www.sunat.gob.pe>.
- <http://www.impuestos.gob.bo>
- <http://www.dian.gov.co>



- <http://www.forbes.com>
- <http://www.niif.com.co>
- <http://www.laprensa.com>
- <http://www.ciat.org>
- <http://www.comunidadandina.org>
- <http://www.oecd.org>
- <http://www.ec.europa.eu>
- [www.supercia.gob.ec](http://www.supercia.gob.ec)
- Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Recuperado de [http://www.wikipedia.org/...Principios\\_de\\_Contabilidad\\_Generalmente\\_Aceptado](http://www.wikipedia.org/...Principios_de_Contabilidad_Generalmente_Aceptado)

### **Normas Jurídicas**

- Código Civil Ecuatoriano
- Código Integral Penal Ecuatoriano
- Código Penal Boliviano
- Código Penal Colombiano
- Código Tributario Boliviano
- Código Tributario Colombiano
- Código Tributario Ecuatoriano
- Ley de Compañías del Ecuador
- Ley de Régimen Tributario Interno
- Ley de RUC
- Ley Penal Tributaria Peruana

- Reglamento de aplicación de la Ley de Registro Único de Contribuyentes
- Reglamento General de Contabilidad Colombiano
- Reglamento para la aplicación de la ley de Régimen Tributario Interno
- Resolución NAC-DGERCGC16-00000356
- Resolución NAC-DGERCGC17-00000115
- Resolución No. NAC- DGERCGC18-00000264
- Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000607