

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

Derecho de libertad de empresa como Derecho Constitucional y los paraísos fiscales

Trabajo de titulación

Lucas Mateo Salazar Salvador

Director: Dr. Javier Bustos Aguilar

Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de
abogado

Quito, 25 de octubre de 2017

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Jurisprudencia

HOJA DE APROBACIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

**“Derecho de libertad de empresa como Derecho Constitucional
y los paraísos fiscales”**

Lucas Mateo Salazar Salvador

Mgr. Javier Bustos
Director del Trabajo de Titulación

Msc. Oswaldo Santos
Lector del Trabajo de Titulación

Dra. Claudia Salgado
Lectora del Trabajo de Titulación

Dr. Farith Simon
Decano del Colegio de Jurisprudencia

The image shows four handwritten signatures in blue ink, each placed over a horizontal dotted line. The signatures are: 1. A large, stylized signature for Lucas Mateo Salazar Salvador. 2. A signature for Mgr. Javier Bustos. 3. A signature for Msc. Oswaldo Santos. 4. A signature for Dra. Claudia Salgado. The signature for Dr. Farith Simon is not clearly visible as it appears to be obscured or very faint.

Quito, diciembre del 2017

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

EVALUACION DE DIRECTOR / TRABAJO ESCRITO TESINA

TESINA/TITULO **“DERECHO DE LIBERTAD DE EMPRESA COMO DERECHO CONSTITUCIONAL Y LOS PARAÍOS FISCALES”**

ALUMNO Lucas Mateo Salazar Salvador

E VALUACIÓN:

a) *Importancia del problema presentado.*

Las Administraciones Tributarias y las grandes potencias se han unido este siglo para acabar de una vez con todas con países y jurisdicciones catalogados por otros países como “paraísos fiscales”; y dentro del abanico de medidas adoptadas existen medidas unilaterales y bilaterales.

La línea de investigación en lo jurídico viene dada por una no muy clara ponderación de la “libertad de empresa” vs “suficiencia recaudatoria” por todos aquellos recursos que están en jurisdicciones de baja o nula tributación.

b) *Trascendencia de la hipótesis planteada por el investigador.*

La trascendencia viene dada por una lucha contracorriente propuesta por el investigador, y que cataloga algunas de esas medidas como violatorias de otro derecho constitucional, el cuál es la libertad de empresa. A la luz de algunas presunciones de derecho que establecen cargas fiscales mayores al resto de contribuyentes -calificadas como sanciones por el investigador-; así como obligaciones formales o de entrega de información adicionales, sobre esta última la preocupación no es mayor.

c) *Suficiencia y pertinencia de los documentos y materiales empleados.*

Son suficientes, utilizando legislación y textos que son pocos en relación a los paraísos fiscales; sobre todo por defender una hipótesis que es minoritaria en defensa de los paraísos fiscales como una manifestación de la libertad de empresa en su máximo esplendor.

d) *Contenido argumentativo de la investigación (la justificación de la hipótesis planteada).*

Las observaciones planteadas por el Director refieren a los siguientes temas, que quienes conforman el Tribunal, evaluarán su cumplimiento y debida incorporación en el texto:

1. **Análisis de medidas concretas en la legislación ecuatoriana que evidencien la inconstitucionalidad.**

2. La formulación de un mecanismo real y efectivo, que evite el abuso de paraísos fiscales que encubren la obligación de contribuir al pago de impuestos como una obligación moral y legal.
3. La determinación de límites al derecho a la libertad de empresa o si el mismo es absoluto.
4. Comentarios a la Ley para la Aplicación de la Consulta Popular 2017 sobre Paraísos Fiscales.
5. Análisis del estándar mínimo de transparencia de información propuesto por la OCDE y su aplicabilidad por el Ecuador (Brief on the State of Play on the international tax transparency standards September 2017)

Atentamente,



Javier Bustos Aguilar

24 Oct 2017

Derechos de Autor

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma del Estudiante: -----

Nombres y apellidos: Lucas Mateo Salazar Salvador

Código: 00110922

Cédula de Identidad: 1716609746

Lugar y Fecha: Quito, 25 de octubre de 2017

Agradezco a:

Mi padre Byron por el apoyo incesante y sabios consejos para cumplir todas mis metas

A mi madre Eliana por su amor incondicional y sus consejos de vida

A mi hermano Daniel por su gran apoyo durante todos estos años de formación

A mis abuelos Alfredo y Byron que desde el cielo guían mi camino

*A todos mis profesores por su dedicación para hacer crecer cada día esta hermosa
profesión*

Al Dr. Javier Bustos por sus consejos y direccionamiento en este trabajo de titulación.

Resumen

En el año 2016, salió a la luz pública datos relevantes del estudio jurídico panameño Mossack Fonseca donde se constató información de que centenares de personas naturales y jurídicas alrededor del mundo utilizaban paraísos fiscales ya sea para diseñar una estructura de negocio para reducir la carga fiscal de sus declaraciones tributarias o, por el contrario, para el cometimiento de delitos. A la luz de ello, muchos Estados, y en especial el Ecuador, impulsaron mediante sus órganos legislativos y de control administrativo tributario una serie de medidas jurídicas y reformas legales a sus cuerpos normativos tributarios a fin de prohibir y castigar a quienes tengan relación con jurisdicciones de baja o nula carga fiscal. Una de ellas fueron las diversas reformas de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en especial la prescrita por el artículo 18.

Sin embargo, tales acciones legislativas no toman en cuenta el alcance y grado de protección del derecho constitucional de libertad de empresa, el cual asiste a los ciudadanos a desarrollar actividades económicas lícitas. Siendo así, la falta de determinación de una conducta dolosa en contra de la administración tributaria hace que se limite injustificadamente el derecho de libertad de empresa hasta su anulación, lo que repercute en una grave violación a un precepto constitucional.

Abstract

In the year 2016, relevant data of the Panamanian legal firm Mossack Fonseca came to the public's attention. This data included information about hundreds of natural and legal persons around the world who used tax havens to design business structures that reduce the tax burden of their declarations or to commit felonies. Due to that fact, many countries, including Ecuador, started a series of legal measures and reforms through their legislative bodies and tax administrative controls to prohibit and punish people who had relationships with jurisdictions of low or null tax burden. One of them, in particular, was the Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

Nevertheless, those legal actions don't consider the constitutional right of freedom of enterprise, a right that assists citizens in the development of legal economic activities. The lack of determination of willful misconduct against the tax administration creates an unfair limit in the right of freedom of enterprise, and deeply violates a constitutional precept.

Índice

Introducción	1
Capítulo I: Conceptos generales	3
1.1 Concepto de libertad de empresa	3
1.2 Desarrollo del derecho de libertad de empresa	5
1.3 Libertad de empresa como Derecho Constitucional	7
1.3.1 Alcance y límites del derecho de libertad de empresa	10
1.3.2 Desarrollo jurisprudencial de la libertad de empresa en el Dere- cho comparado y en el Ecuador	15
1.3.2.1 Jurisprudencia colombiana	15
1.3.2.2 Jurisprudencia chilena	18
1.3.2.3 Desarrollo en Ecuador	20
1.4 Los Paraísos Fiscales	23
1.4.1 Políticas Fiscales en la legislación ecuatoriana para combatir el uso de paraísos fiscales	24
1.4.2 ¿La utilización de paraísos fiscales representa evasión o elusión tributaria?	25
1.5 La Recaudación Tributaria y su impacto en el Estado Social de Derechos.....	27
1.6 Breves conclusiones del primer capítulo	29
Capítulo II: Los paraísos fiscales a la luz de los Papeles de Panamá	31
2.1 Relevancia de la filtración de información para los Estados en materia fiscal ...	33
2.1.2 Casos de defraudación tributaria	36
2.1.3 Acciones del Estado ecuatoriano frente a la defraudación tributaria: Análisis del artículo 18 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal	37
2.1.4 Acciones de la OCDE para combatir el uso de los paraísos fiscales	41
2.2 ¿Existe ilegalidad en el uso de paraísos fiscales?	43

2.3 Breves conclusiones del segundo capítulo	45
Capítulo III: El Derecho de Libertad de empresa y su vulneración el ordenamiento jurídico ecuatoriano	46
3.1 Principios tributarios en el ordenamiento jurídico tributario y su estatus constitucional frente al derecho de libertad de empresa	47
3.2 ¿Son las restricciones tributarias del ordenamiento jurídico ecuatoriano una vulneración al Derecho de Libertad de Empresa?	54
Conclusiones y recomendaciones	60
Bibliografía.....	64

Introducción

La presente investigación jurídica trae a discusión la legitimidad con la que el Estado ecuatoriano, mediante la Asamblea Nacional y la administración tributaria, inobserva el derecho de libertad de empresa de los ciudadanos al momento de direccionar una lucha legislativa directa en contra del uso de paraísos fiscales. La hipótesis que se maneja en este trabajo de investigación se traduce en que existe una vulneración al derecho constitucional de libertad de empresa al no existir dentro de las acciones legislativas impulsadas por el Poder Ejecutivo y la Asamblea Nacional una determinación previa de responsabilidad del contribuyente que legitime la limitación al derecho en cuestión.

De esta manera, el primer capítulo abordará los conceptos generales sobre el derecho de libertad de empresa y los paraísos fiscales. A su vez, se irá dando al lector nociones para entender la problemática jurídica del tema presentado. Se analizará el tratamiento del derecho de libertad de empresa como derecho constitucional dentro de la legislación ecuatoriana, española y alemana; la fundamentación sobre el contenido, alcance y límites del derecho en cuestión; la aplicación casuística que le han dado las cortes constitucionales de Colombia, Chile y Ecuador al derecho de libertad de empresa para luego ahondar en el tema de las políticas fiscales impulsadas por el Estado ecuatoriano para la prevención del uso de paraísos fiscales como consecuencia de la importancia que le da la Constitución a la recaudación fiscal dentro de un Estado Social de Derechos y Justicia, terminando el capítulo con un análisis sobre si es evasión o elusión tributaria el uso de jurisdicciones de menor imposición.

Toda vez que se ha analizado las diversas aristas del derecho de libertad de empresa y su conexión con los paraísos fiscales, en el segundo capítulo se analizará las repercusiones jurídico-políticas que dejó la revelación de información de los Papeles de Panamá. Siendo así, se dará al lector una breve reseña sobre la relevancia jurídica que involucró la filtración de información del bufete panameño Mossack Fonseca y los casos más sonados de defraudación tributaria. Todo ello para observar las acciones tomadas tanto por el Estado ecuatoriano como por la Comunidad Internacional donde significativamente hubo un

incremento en el quehacer legislativo para confrontar y bloquear indistintamente el uso de paraísos fiscales. Se analizará particularmente el contenido de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal para demostrar la hipótesis planteada en el sentido en que no existe una determinación de responsabilidad dolosa previa ante la coerción tributaria ejercida por la ley. El capítulo cierra con un análisis sobre la legalidad del uso de paraísos fiscales en atención a la planificación fiscal para dotar al lector de las herramientas jurídicas necesarias para entender la hipótesis planteada.

El tercer capítulo prevé probar la hipótesis planteada mediante un ejercicio de ponderación y análisis de la legitimación que tiene el legislador al momento de limitar derechos constitucionales. Para ello, analizará cuándo un derecho constitucional se encuentra debidamente limitado por parte del legislador para omitir una trasgresión a un precepto constitucional, las repercusiones jurídicas del alto estatus normativo que le otorga la Constitución al derecho de libertad de empresa al catalogarlo como un derecho de libertad y la legalidad del uso de paraísos fiscales cuando el contribuyente actúa sin fines dolosos en contra de la administración tributaria con lo que nace la necesidad de prever una responsabilidad jurídica de por medio antes de propagar una prohibición generalizada de uso de jurisdicciones de menor imposición fiscal.

Es importante recalcar al lector, que el estudio de esta problemática jurídica actual debe observarse desde el punto de vista de la actividad no dolosa del ciudadano donde efectivamente se está en pleno ejercicio del derecho de libertad de empresa. Es necesario precisar, que el contribuyente que utiliza jurisdicciones de menor imposición bajo la premisa de una actividad no acorde al ordenamiento jurídico, inmediatamente se encuentra en exclusión de la hipótesis manejada en este trabajo de investigación por lo que se configura un delito en contra de la administración tributaria por lo que el derecho de libertad de empresa queda supeditado al tipo de actividad realizada por el sujeto.

Capítulo I

Conceptos Generales

El tema base del presente trabajo de investigación propone un estudio crítico sobre los alcances, límites y desarrollo, tanto conceptual como casuístico, del derecho de libertad de empresa en el Ecuador y su conexión con los paraísos fiscales. Sin duda, la legislación tributaria ecuatoriana prevé múltiples restricciones jurídicas a aquellos ciudadanos que opten por constituir, depositar o manejar una empresa realizando actividades económicas lícitas dentro de un país catalogado como paraíso fiscal (*tax haven*). Sin embargo, tales restricciones no son analizadas desde el punto de vista de los derechos del empresario y, por el contrario, presumen que la actividad recaudatoria tiene mayor validez jurídica-social al ser el Ecuador un Estado Social de Derechos.

Con ello, el primer capítulo de este ensayo jurídico tratará conceptos claves de esta problemática a fin de entender el derecho de libertad de empresa, su grado de protección como derecho constitucional, su grado de injerencia como un derecho humano y sus limitantes más arraigados dentro del marco de una economía social y una estructuración de gobierno que pondera la igualdad social y la redistribución de la riqueza por sobre las libertades individuales. De la misma manera, se abarcará los conceptos claves sobre los paraísos fiscales y el precepto de la recaudación tributaria en el Ecuador.

1. El Derecho de Libertad de Empresa

1.1 Concepto de libertad de empresa

Partiendo de que es un derecho constitucional reconocido por nuestra Constitución¹, su concepto es más claro cuando se lo encuadra en el ámbito doctrinal dentro del derecho comparado debido a la falta de tratamiento del tema tanto en decisiones jurisprudenciales como en la legislación ecuatoriana. Teniendo en cuenta esto, Aragón Reyes ha catalogado a la libertad de empresa como una libertad que se reconoce a los ciudadanos para acometer y

¹ Art. 66.15.- Se reconocerá a las personas: El derecho a realizar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.

desarrollar actividades económicas, sea cual sea la forma jurídica, individual o societaria, que se emplee y sea cual sea el modo patrimonial o laboral que se adopte². Partiendo de esta idea, se entiende como un derecho de libertad que se concede al individuo, sin distinción entre persona natural y jurídica, para desarrollar actividades de carácter económico para mantener o incrementar su patrimonio³. En esta misma línea de argumentación, se ha establecido que este derecho es una manifestación del libre desarrollo de la personalidad⁴ y como tal, busca que el ciudadano despliegue su potencial creativo en el ámbito económico de manera autónoma respecto del Estado, haciendo que su regulación sea mínima⁵.

El concepto de libertad de empresa ha venido desarrollándose durante los últimos tiempos según se ha visto incrementada la necesidad de definir la figura legal dentro del mercado económico actual. En varios países latinoamericanos, a diferencia del caso de Ecuador, el concepto se ha pulido durante años por medio de decisiones jurisprudenciales que sustituyen otras fuentes del Derecho como lo son la ley y la doctrina⁶. Teniendo en cuenta esto, existe una aproximación actual del concepto jurisprudencial de la Corte Constitucional Colombiana sobre la Libertad de Empresa dentro de la Sentencia C524/95:

[La libertad de empresa] es aquella libertad que se reconoce a los ciudadanos para afectar o destinar bienes de cualquier tipo (principalmente de capital) para la realización de actividades económicas de producción e intercambio de bienes y servicios conforme a las pautas y modelos de organización típicas del mundo económico contemporáneo en vistas a la obtención de un beneficio o ganancia⁷.

Ahora bien, la libertad de empresa es categorizada en dos ámbitos que, de manera conjunta, integran el concepto de lo que este derecho confiere. El primer alcance es aquella

² Aragón Reyes. *Constitución y modelo económico. capítulo del libro "Homenaje a Carlos Restrepo Piedrahita*. Simposio Internacional sobre Derecho del Estado". Tomo II. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001, p. 386

³ Luis Sabogal. "Nociones generales de la Libertad de Empresa en Colombia". *Revista e-Mercatoria*, Volumen 4, Número 1. Bogotá (2005), p. 3.

⁴ Antonio Cidoncha. *La libertad de empresa*. Navarra: Editorial Aranzaldi, 2006, p. 206.

⁵ Cándido Paz-Ares y Jesús Alfaro. "Artículo 38". *Comentarios a la Constitución española*. Madrid: Fundación Wolters Kluwer, 2008, p. 981.

⁶ Paola Pinzón y Ángela García. *La empresa como libertad y como función social. Incidencia de la Corte en el Derecho Privado*. Tesis de grado. Universidad Javeriana. Bogotá, 2002, p. 3.

⁷ Corte Constitucional de Colombia. Causa No. C 524/95, de 16 de noviembre de 1995.

facultad que otorga la ley para que los ciudadanos puedan desarrollar y ejercer una actividad económica de acuerdo con un modelo de mercado contemporáneo⁸. Es decir, la facultad intrínseca de todo sujeto de derecho a incursionar en actividades económicas, sea individual o socialmente, de modo de poder beneficiarse de sus frutos económicos. El segundo alcance que pregona la libertad de empresa es la libertad de acceso para poder desarrollar actividades de tinte económica⁹. Para la Corte Constitucional colombiana, este acceso a desarrollar actividades económicas debe atender a los principios de igualdad, tanto formal como material, con el fin de alinearse con la línea del Estado Social de Derechos.

En virtud de ello, se puede establecer, como un concepto macro que engloba todas estas particularidades, a la libertad de empresa como aquel Derecho de Libertad que reconoce a los ciudadanos un acceso equitativo y un desarrollo lineal de actividades económicas ateniéndose a las formas del modelo de mercado contemporáneo que guarda relación con la obtención de beneficios y siempre se encuentra en atención al interés común social como parte trascendental del Estado de Derechos y Justicia.

1.2 Desarrollo del derecho de libertad de empresa

Una vez explicado el concepto general del derecho de libertad de empresa es necesario vincularlo con la problemática de su vulneración tras las prohibiciones jurídicas impuestas por los Estados dentro de sus legislaciones tributarias y su constante persecución a los empresarios que, en ejercicio su derecho de libertad empresarial, constituyen sociedades en jurisdicciones de menor imposición fiscal.

Teniendo en cuenta esto, los puntos básicos a tomar en cuenta dentro de la libertad de empresa son: que representan un mandato dirigido a los poderes públicos de reconocer, dentro del marco del desarrollo económico social, el derecho individual de cada sujeto a afrontar libremente aquellas actividades económicas cuya configuración se relacionan íntimamente con el empresario¹⁰. Por otro lado, Rubio Llorente añade que la libertad de

⁸ Paola Pinzón y Ángela García. *La empresa como libertad y como función social. Incidencia de la Corte en el Derecho Privado*. Tesis de grado. Universidad Javeriana. Bogotá, 2002, p. 8.

⁹ Corte Constitucional de Colombia. Causa No. T-425/92, de 24 de junio de 1992.

¹⁰ *Ibid.*

empresa no puede ser entendida sin un verdadero libre mercado de bienes y servicios y esto conlleva a que a que se asocie con el derecho a la igualdad con el afán de que toda empresa o actividad económica disfrute del mismo grado de libertad en razón a la clase o nicho de mercado al que pertenecen¹¹.

Por último, Aragón Reyes establece una tercera base del derecho de libertad de empresa y vincula tres facetas donde debe ser mayor y menor la trasgresión de este derecho. Al momento del acceso al desarrollo de la actividad económica, es decir, en el primer momento de incursión empresarial el nivel de inviolabilidad de tal derecho de libertad debe ser mínimo, es decir, puede ser violado o regulado. Una segunda faceta radica en el abandono de la actividad empresarial donde el nivel de vulneración del derecho de libertad de empresa también debe ser mínimo. Sin embargo, en la tercera faceta de la actividad empresarial, esto es en el ejercicio del derecho de libertad empresarial el grado de inviolabilidad al derecho debe ser máximo ya que se entiende que el empresario debe gozar de una verdadera seguridad jurídica para direccionar su actividad lucrativa. Si existe una violación en esta faceta de ejercicio de la libertad de empresa, el elemento de la iniciativa privada se ve disminuido, entendiéndose que el direccionamiento empresarial embiste las actuaciones fiscales tomadas por el ciudadano en arras a un beneficio económico dentro el marco de la legalidad¹².

Esta libertad empresarial a su vez debe entenderse desde dos perspectivas que han venido siendo desarrolladas por la doctrina latinoamericana en los últimos años. En primer lugar, debe entenderse como una libertad, esto es que debe tratarse como un derecho inherente al ser humano que no puede ser vulnerado o limitado de no ser por una razón jurídicamente fundamentada y no atentatoria contra quien lo ejerce¹³. El segundo enfoque

¹¹ Ricardo Llorente. *La Libertad de Empresa en la Constitución*. Madrid: pp. 440-445.

¹² Aragón Reyes. *Libertades Económicas y Estado Social*. *Óp. cit.*, p. 33.

¹³ Teniendo en cuenta la teoría de la ponderación de derechos fundamentales de Robert Alexy, un derecho puede ser sacrificado cuando en un caso específico su valor es menor que otro que se le contraponen. Dentro de los derechos de índole constitucional, existen núcleos esenciales que revisten la razón misma de ser tales derechos. Así, mediante un método casuístico puede prevalecer un derecho por sobre otro, sin nunca poder limitar completamente el derecho prevalecido. La limitación de un derecho sobre otro, dice Alexy, tiene que ver con el caso concreto ya que los derechos constitucionales tienen la misma aplicación que las normas jurídicas y por ende su limitación es posible.

radica en la función social y ambiental de los que depende intrínsecamente este derecho. Es decir, el Derecho de Libertad de Empresa debe conciliarse con derechos sociales y ecológicos y para tal conciliación debe practicarse forzosamente una ponderación de derechos teniendo en cuenta la importancia de cada uno de ellos para salvaguardar otros principios de índole constitucional¹⁴. Esto fue lo que dijo la Corte Constitucional de Colombia al respecto:

La libertad de empresa le otorga a toda persona el derecho de ejercer y desarrollar una determinada actividad económica, de acuerdo con el modelo económico u organización institucional que, como ya se anotó, en nuestro país lo es la economía de mercado, la libertad que al tenor del Estatuto Supremo no es absoluta, ya que el legislador está facultado para limitar o restringir su alcance cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación. Además, no puede olvidarse que la empresa, como base del desarrollo, tiene una función social que cumplir, la que implica ciertas obligaciones, y que la libre competencia económica supone responsabilidades¹⁵.

1.3 Libertad de empresa como Derecho Constitucional

Para aproximar una respuesta certera sobre si es o no un Derecho Constitucional, es necesario observar legislación comparada de países que elevaron al grado constitucional a este precepto. Al derecho de libertad de empresa siempre se lo ha tratado como un Derecho Fundamental dentro de los ordenamientos jurídicos de países como España y Alemania. La noción de la doctrina española y alemana al respecto del tratamiento de este derecho ha sido aproximarlos a otros Derechos Fundamentales y formar una armonía en cuanto al Derecho Económico con otras ramas trascendentales del ordenamiento jurídico.

En el caso de Alemania, la Ley Fundamental de Bonn no estipula ciertamente en su texto constitucional a la libertad de empresa, sin embargo, tanto jurisconsultos como fallos reiterados de cortes y tribunales alemanes han ido delimitando el concepto y categorizándolo como un derecho fundamental de consecuencias similares a los derechos de libre desarrollo

¹⁴ Paola Pinzón. *La empresa como libertad y como función social. Incidencia de la Corte en el Derecho Privado*. Bogotá: Universidad Javeriana, 2002, p. 5.

¹⁵ Ambos enfoques fueron recogidos por la Corte Constitucional Colombiana en la Sentencia C-524 y son plenamente aplicables a la situación jurídica ecuatoriana por cuanto son observadas desde la óptica del Estado Social de Derechos, sistema constitucional homogéneo al instaurado en el Ecuador desde el año 2008.

de la personalidad, derecho a la propiedad o derecho a la libertad de asociación¹⁶. En pocas palabras, la libertad de empresa en Alemania es efectivamente un derecho constitucional de grado máximo jerárquico no por expresión del órgano legislativo, sino que adoptó tal naturaleza debido al desarrollo jurisprudencial y doctrinal.

En el caso español, sucede algo parcialmente similar con lo que ocurre en Alemania y es que la Constitución española sí proclama expresamente a la Libertad de Empresa como un Derecho Constitucional al incluirlo en el artículo 38 dentro del Título I. de la Constitución Española donde se habla sobre derechos y deberes constitucionales del Estado. A su vez, debido al gran desarrollo jurisprudencial, este precepto se ha equiparado con derechos de gran envergadura social como lo son el derecho a la propiedad privada, derecho al trabajo, libertad de contratación y libre elección de profesión¹⁷. A su vez, varios autores, como es el caso de Sebastián López Magnasco, han establecido mediante una lectura crítica de jurisprudencia del Tribunal Supremo Español que el derecho de libertad de empresa es un derecho subjetivo con exigencias jurídicas que pueden ser invocadas por el individuo en cada caso¹⁸. Esta concepción de la libertad empresarial como derecho constitucional se encuentra amparada por el Tratado de la Unión Europea sobre libertad de circulación de personas, bienes y capitales.

Esto nos da la pauta de la significativa importancia que le dan los sistemas europeos a este derecho pues se entiende que el derecho de libertad de empresa es el motor económico de los Estados y debido a ello, hay que proteger al empresario ya que conviven en él una serie de derechos que forman parte del ordenamiento jurídico¹⁹. De la misma manera, la importancia para los países europeos de elevar este precepto a una norma constitucional es

¹⁶ Luis Sabogal. "Nociones generales de la Libertad de Empresa en Colombia". *Revista e-Mercatoria*, Volumen 4, Número 1. Bogotá (2005), p. 10.

¹⁷ *Ibíd.*

¹⁸ Sebastián López. *Libertad de Empresa y no Discriminación Económica*. Madrid: 2012, pp. 288-289.

¹⁹ Según la Corte Constitucional Colombiana en la Sentencia T291/94 los elementos constitutivos de la Libertad de Empresa son: Iniciativa Privada, esto es la búsqueda de lucro mediante una actividad económica y Libre Actividad Económica, esto es el derecho de desarrollar una empresa y direccionarla de tal modo que rinda réditos patrimoniales.

la necesidad que implica en el desarrollo de sus sociedades la creación de la empresa como ente de producción y expansión económica.

Ahora bien, en el Ecuador la libertad de empresa se encuentra dentro de los Derechos de Libertad en la Constitución²⁰. Esto significa que es catalogado como un derecho inherente al ciudadano, lo que implica un nivel de protección normativa superior. De esto se desprende que no puede ser vulnerado en ninguna forma y bajo ninguna circunstancia ser eliminado por cualquier norma de inferior jerarquía que se contraponga²¹. De esta manera, se puede afirmar que existen varias razones jurídicas para establecer que el derecho de libertad empresarial es un Derecho Constitucional de rango superior.

En primer lugar, la misma Constitución ecuatoriana lo incluye dentro de los Derechos de Libertad²², lo que significa que se debe garantizar en un amplio margen el pleno desarrollo del ciudadano mediante la delimitación de un ámbito de la autonomía individual que no puede ser perturbado ni restringido por los poderes públicos ni por terceros²³. En segundo lugar, porque desarrolla la libertad del individuo tratándolo como un hombre creativo y productivo dentro del modelo social de mercado y eso conlleva a la creación de la empresa como institución, que tiene la finalidad del intercambio de bienes y servicios permitiendo así el desarrollo integral de la sociedad dando cumplimiento a los objetivos de la política

²⁰ Se reconoce a la libertad de empresa en el artículo 66.15 de la Constitución del Ecuador donde se lo enmarca como un Derecho de Libertad dentro del capítulo VI. De aquí se desprende que el Estado, en aras a la sujeción a normas constitucionales y al deber de cumplimiento del mandato constitucional, debe reconocer y sobre todo garantizar el cumplimiento de estos derechos a las personas dotándolos de protección jurídica ante posibles violaciones.

²¹ Alex Zambrano. *La Libertad de Empresa como Derecho Constitucional*. Lima: 2010, p.6.

²² Un derecho de libertad atribuye a su titular la liberalidad en la toma de decisiones en un campo específico. De ello se desprende un mandato de no hacer a los poderes públicos, es decir, de limitarse y abstenerse de interferir en la esfera de alcance de este derecho ya que su ejercicio corresponde exclusivamente a su titular, es decir, al ciudadano-empresario.

²³ Antonio Cidoncha. *La libertad de empresa*. *Óp cit.*, p. 204.

económica²⁴ del Estado ecuatoriano²⁵. Por último, la fórmula utilizada por la Constitución al tratar la libertad de empresa es “desarrollar actividades económicas” lo que representa una amplitud del precepto constitucional, de la cual se puede interpretar que dentro del marco de este derecho se incluye todo tipo de actividad que represente un beneficio económico para su titular²⁶.

1.3.1 Alcance y límites de la Libertad de Empresa

Como se ha ido mencionando, dentro de la legislación ecuatoriana no se tiene claro el concepto global de la libertad empresarial y por ello es que tanto las administraciones públicas de control como los poderes estatales han caído en una persecución impositiva a todo empresario y servidor público que realice transacciones económicas fuera de la jurisdicción fiscal ecuatoriana. En virtud de esto, y para entender de manera completa la perspectiva libertaria de la libertad de empresa, es necesario establecer claramente su alcance como un derecho constitucional y sus límites debido a la contraposición que sufre este derecho cuando se lo pondera con otros preceptos constitucionales dentro del Estado Social de Derechos.

En primer lugar, el límite de la libertad de empresa tiene como fin primordial la protección a la igualdad de transacciones para salvaguardar a quienes se encuentran en debilidad contractual frente al empresario²⁷. De igual manera, en el marco de la autonomía de la voluntad como base del derecho de la libertad de empresa, encontramos en el fraude a la ley tributaria un límite importante al derecho en cuestión ya que son acciones que persiguen la consecución de un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico como consecuencia

²⁴ La constitución económica del Estado ecuatoriano promulga una economía social y solidaria. Bajo esta premisa, el artículo 284 de la Constitución otorga al Estado los deberes a cumplir por medio del sistema económico elegido por el Constituyente. Estos objetivos deben ser alcanzados por medio de la realización del individuo como parte central de la economía donde se pretende que exista una relación entre sociedad, Estado y mercado, donde la empresa y la iniciativa privada tiene una importancia significativa.

²⁵ Fernando Sessarego. “Subjetivización de las empresas”. *Revista Peruana de Derecho de Empresa* (2010), p. 63.

²⁶ Ignacio García Vitoria. *La libertad de empresa: ¿un terrible derecho?* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008, p. 140.

²⁷ Ariño Gaspar. *Principios constitucionales de la libertad de empresa*. Madrid: Marcial Pons, 1995, p. 262.

de la liberalidad de acción económica del ciudadano²⁸. Teniendo en cuenta el tinte proteccionista de los límites que impone el mismo derecho ante los abusos que puedan darse en el legítimo uso del derecho de libertad de empresa, es necesario enmarcar que el verdadero límite es la figura del Estado Social de Derechos promulgado por la Constitución del Ecuador y con él un nuevo modelo de mercado basado en la responsabilidad social y ambiental.

La Constitución de 2008 trajo consigo varios cambios en materia constitucional y un nuevo orden tanto institucional como en garantía de derechos. Una novedad arraigada a la Carta de Montecristi y seriamente discutida por varios catedráticos ecuatorianos es la implementación de una nueva forma Estado y gobierno: El Estado Constitucional de Derechos y Justicia. En un principio, se hablaba de que el Derecho y el Estado eran entes completamente diferentes. Así, Julio César Trujillo establecía que: Si el Estado es una organización de las personas asentadas en un determinado espacio físico, sujetas a la autoridad estatal, procede fijar los órdenes de la vida, en que las personas están sujetas a la autoridad y a la forma en que la autoridad las somete a su imperio. En otras palabras, el Estado y el Derecho tienen fines y realidades distintas, sin embargo, el Derecho es el limitador del Estado²⁹.

Según Ramiro Ávila Santamaría, un Estado de Derecho se fija cuando la ley es la que determina la autoridad y regula el poder estatal. Opera entonces la separación de poderes estatales para garantizar independencia y regulación de poder, los derechos constitucionales son los que están reconocidos en la Constitución y dicha Carta Magna no es rígida, es decir, puede ser reformada en el tiempo³⁰. Por otro lado, el Estado Social de Derecho nace de la ideología de la desigualdad entre clases sociales donde se intenta nivelar las desigualdades económicas, sociales y culturales. Según Berenice Pólit Montes de Oca, el Estado Social es:

El Concepto de Estado social de derecho, complementa y agrega al Estado de Derecho, el elemento u orientación hacia la justicia social. La doctrina lo define como un

²⁸ Rafael Calvo. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*. Madrid: Editorial Thomson-Civitas, 2005, p. 108

²⁹ Julio Trujillo. *Teoría del Estado en el Ecuador*. Quito: Corporación Editora Nacional, 1994, p. 53.

³⁰ Ramiro Ávila. *El Neoconstitucionalismo Transformador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2011, p. 30.

Estado de servicios, de bienestar o de distribución; el Estado social de derecho implica la conciencia de que la dignidad del hombre exige del Estado prestaciones positivas que hagan posible mejorar sus condiciones de vida³¹.

Entendiendo así, un Estado Constitucional de Derechos y Justicia es aquél que como característica principal establece que el poder está sometido a la Constitución cuyo eje central son los derechos de las personas, y además tiene como finalidad lograr la justicia, entendida como igualdad y equidad, tratando de alcanzarla mediante la lucha constante del quehacer jurídico valiéndonos de la argumentación jurídica y mediante la base de la Justicia Social³².

De esta manera, un Estado de Derechos y Justicia pondera con más esfuerzo la igualdad social y la redistribución de riqueza fomentada en la justicia social. Por ende, el derecho de libertad de empresa, que funda sus raíces en los derechos de libertad y tiene como fin en sí mismo el libre ejercicio de actividades económicas buscando beneficios personales del individuo, tiene su limitante más trascendental en la estructura organizacional del Estado ecuatoriano por contraponerse a este derecho tanto en principios esenciales como en ideologías de gobierno.

Por otro lado, la función social de la actividad económica es considerada también como un limitante a la libertad de empresa. En el Ecuador la propiedad privada tiene dos dimensiones según la Corte Constitucional: la primera es garantizar el acceso a la propiedad a todos los ecuatorianos e imponer una barrera para que el Estado no la afecte de ninguna manera. La segunda se refiere a la función social que cumple esta dentro del desarrollo del Estado³³. Según Jesús Pérez Gonzalez, la libertad de empresa se funda en la propiedad privada pues ella es la piedra angular de la economía de un Estado y por ello es que su titular se justifica ante la sociedad tan sólo si cumple la función social de su actividad empresarial³⁴. Por ello, es que nuestra Constitución eleva a grado constitucional la función social de la

³¹ Berenice Pólit. *El Estado Social de Derecho y el significado de la Economía Social de Mercado*. Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2008, p. 2.

³² *Ibid.*

³³ Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-16- SEP-CC, de 6 de enero de 2016.

³⁴ Sobre las ideas que se resumen en esta parte, *cfr.* Luis Sabogal. *Nociones generales de la Libertad de Empresa en Colombia*. Bogotá: 2005, p. 15.

propiedad privada en aras a cumplir diversas metas sociales impuestas por el gobierno bajo la figura del Estado Constitucional de Derechos y Justicia³⁵.

Como se observa, el derecho de libertad de empresa, cuando se lo encuadra dentro de un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, tiene varias limitaciones. Sin embargo, es necesario que estos límites impuestos al ejercicio de este derecho constitucional cumplan tres requisitos: Primero, la medida que limita el derecho debe ser legítima, es decir, que el legislador debe argumentar en derecho el porqué del límite a un derecho constitucional. Segundo, tal limitación debe respetar el núcleo esencial del derecho. Tercero, la limitación debe atenerse al principio de reserva de ley³⁶. De esta manera, si la limitación a este derecho se ejerce en aras a la prevalencia de otro derecho constitucional, es necesario realizar un ejercicio de ponderación. Tal ponderación, como dice Robert Alexy, no debe jamás restringir el núcleo esencial del derecho constitucional e involucra un mandato al legislador de que toda afectación al derecho debe ceñirse al principio de *favor libertatis*, es decir, que si existe duda de en cuanto una limitación que vulnera en núcleo esencial de un derecho constitucional, el Legislador debe preservar la libertad de ejercicio del derecho³⁷.

Con esto, es necesario determinar los alcances del derecho de Libertad de Empresa para poder establecer el marco de acción de este Derecho Constitucional. Para ello, el autor alemán Fritz Ossenbuhl ha desarrollado en su obra *Las libertades del empresario según la Ley Fundamental de Bonn* los alcances que tiene este derecho y su grado de inviolabilidad teniendo en consideración que estas actuaciones representan el núcleo esencial del derecho

³⁵ Al hablar de Propiedad Privada y bajo la concepción de la Corte Constitucional del Ecuador, se habla de la libertad del empresario a emprender actividades lícitas con la finalidad de obtener réditos patrimoniales. Para la Corte Constitucional, al hablar de actividades empresariales se habla de la propiedad privada y esto conlleva a que la función social que asiste a este derecho se vea ampliado al derecho de libertad empresarial. De la misma manera, la Constitución de la República en su artículo 66.15 establece claramente que la libertad de empresa debe entenderse conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental bajo los preceptos de Igualdad Social que sostienen la idea del Estado Social de Derechos ecuatoriano.

³⁶ Cándido Paz-Ares y Jesús Alfaro. *Comentarios a la Constitución española*. Madrid: Editorial Civitas, 2002, p. 994.

³⁷ Gaspar Ariño. *Principios constitucionales de derecho público*. Granada: Comares, 2001, p. 97.

de libertad de empresa³⁸. De esta manera, nos encontramos con la libertad de fundación de empresa cuyo objeto de protección es que los socios o la persona individual tenga el derecho a escoger el objeto social y decidir en conjunto o por separado los métodos de desarrollo de la empresa. Es decir, que existe un primer momento donde el alcance del derecho de libertad de empresa abraza la constitución de una actividad económica y su libertad de desarrollo.

En un segundo plano, encontramos al derecho de libertad de organización del empresario. Dentro de él, se concibe como indispensable que el empresario procure obtener todo el éxito económico de su actividad. Bajo esta premisa, se entiende que, si el individuo quiere explotar y desarrollar su actividad económica, lo más lógico es que el ordenamiento jurídico permita orientar las cuestiones particulares de su actividad como le parezca conveniente³⁹. Así, un segundo alcance del Derecho de Libertad Empresarial radica en la libertad de organización del individuo donde puede este realizar actuaciones que fomenten su lucro siempre y cuando la legislación lo permita dentro del marco de la licitud jurídica.

Como tercer elemento encontramos un alcance con importancia relevante para el tema tratado en esta investigación y es la libertad que tiene el empresario para direccionar su actividad económica. Esta libertad lleva consigo la liberalidad de dirigir y desarrollar la empresa de acuerdo a ideas propias y basadas en decisiones fundadas en pro de conseguir un beneficio económico⁴⁰. Dentro de este alcance, se enmarca la planificación económica, planificación fiscal, libertad de contratación y libertad de producción. De esto se desprende que el empresario tiene plenas facultades de planificar todo lo concerniente al desarrollo y manejo de su actividad económica teniendo en cuenta los principios de Buena Fe y sobre todo acompañado con los preceptos legales que avalen dentro de la licitud el manejo de su actividad económica⁴¹.

³⁸ Fritz Ossenbuhl. *Las libertades del empresario según la Ley Fundamental de Bonn*. Revista española de Derecho Constitucional. Madrid: 1991, p 2.

³⁹ *Id.*, pp. 9-44.

⁴⁰ Luis Sabogal. "Nociones generales de la Libertad de Empresa en Colombia". *Revista e-Mercatoria* (2005), p. 11.

⁴¹ Siguiendo esta línea de argumentación, la libertad de empresa se encuadra en la liberalidad del manejo empresarial tanto en lo jurídico como en lo económico para expandir su actividad societaria de acuerdo a las

1.3.2 Desarrollo jurisprudencial de la libertad de empresa en el Derecho Comparado y en el Ecuador

1.3.2.1 Jurisprudencia colombiana⁴²

La libertad de empresa ha sido un derecho de largo desarrollo jurisprudencial en Colombia ya que en el año 1938 la Corte Suprema de Justicia se pronunció por primera vez sobre ello⁴³. La Corte Suprema de Justicia de Colombia ha venido desarrollando de manera constante en sus decisiones jurisprudenciales el concepto, alcances y límites que este derecho confiere⁴⁴.

El modelo económico vigente en Colombia se basa en lo social y su predominio ante el interés particular, tal como lo establece el artículo 1 de la Constitución colombiana⁴⁵. Con estos antecedentes, la aplicación del derecho de libertad de empresa en Colombia fue cambiante ya que la Corte Constitucional no ha tenido una línea marcada de razonamiento y más bien ha ido configurando este derecho caso por caso⁴⁶. En un principio, se estableció que el derecho de libertad de empresa era un derecho fundamental basándose en la concepción alemana de este derecho⁴⁷. No obstante, desde la entrada en vigor de la Constitución de 1991, el panorama cambió ya que se pasó de un libre mercado a un sistema económico orientado a lo social en virtud del Estado Social de Derecho. Con ello, la Corte Constitucional limitó el derecho de libertad de empresa en cuanto a su rango de acción como de protección⁴⁸.

necesidades del momento. De esta manera, este derecho otorga al empresario un amplio rango de acción a fin de lograr réditos económicos y sortear las diferentes facetas de la actividad empresarial.

⁴² A criterio del investigador, se analizará el desarrollo jurisprudencial del derecho de libertad de empresa en Colombia y Chile debido a su similitud con el sistema económico constitucional ecuatoriano que radica en la economía social y el vasto desarrollo que estos dos países han dado al concepto de la libertad empresarial, donde se puede observar tratamientos diferentes dentro de un similar esquema constitucional.

⁴³ Luis Sabogal. "Nociones generales de la libertad de empresa en Colombia". *Revista e-Mercatoria* (2005), p. 2.

⁴⁴ *Ibíd.*

⁴⁵ Constitución de la República de Colombia. Artículo 1. Gaceta Constitucional No. 114 de 4 de julio de 1991.

⁴⁶ Luis Sabogal. "Nociones generales de la libertad de empresa en Colombia". *Revista e-Mercatoria* (2005), p. 4.

⁴⁷ Esto es asemejando a la libertad de empresa como una parte del libre desarrollo de la personalidad del individuo. De ahí es que nace la razón jurídica de catalogarlo como un Derecho Fundamental cuyo grado de protección es máximo como consecuencia de la teoría subjetiva del derecho de libertad de empresa.

⁴⁸ Luis Sabogal. "Aproximación y cuestionamientos al concepto de responsabilidad social empresarial". *Revista Facultad de Ciencias Económicas* (2008), p. 186.

El primer nuevo concepto sobre la aplicación de la libertad de empresa en Colombia lo propuso la Corte Constitucional en la sentencia T-425/92 donde se resolvió que la libertad de empresa no es un derecho fundamental con base en la teoría anglosajona de las *Preferred Liberties*⁴⁹. De esta manera, se sentó como precedente jurisprudencial que las libertades económicas establecidas por la Constitución y el ordenamiento jurídico no tienen una connotación de igual valor que los derechos inherentes a las personas de carácter no patrimonial⁵⁰. Esta primera sentencia fue la base para que en los años posteriores nazca la idea de que la aplicación del derecho de libertad de empresa no es absoluta:

Las libertades económicas y el resto de libertades civiles y políticas no están sometidas a la misma regulación constitucional. La Constitución confiere mayor valor a los derechos y libertades de la persona que a los derechos y libertades de contenido puramente patrimonial, ya que expresamente se establece un dirigismo económico, es decir, consagra un mercado de bienes y servicios, pero bajo la dirección del Estado. Por esto es que las libertades de las personas ocupan una posición preferente respecto a las libertades económicas⁵¹.

Siguiendo esta línea jurisprudencial, resoluciones más recientes de la Corte Constitucional colombiana se han mostrado más abiertas en cuanto al rango de protección del derecho de libertad de empresa. Sin embargo, es claro que los límites para la aplicación de este derecho son numerosos, tal como lo establece la sentencia del caso *Asociación colombiana de agencias de viaje y Turismo ANATO* y la sentencia de inconstitucionalidad contra el artículo 65 de la Ley 715:

2.3.3 No obstante, en los términos del artículo 333, las libertades económicas no son absolutas. Esta disposición señala que la empresa tiene una función social que implica obligaciones, prevé que la libre competencia supone responsabilidades, e indica que la ley delimitará el alcance de la libertad económica “cuando así lo exijan el interés social, el ambiente y el patrimonio cultural de la Nación”. Con base en esta disposición de la Carta, la jurisprudencia constitucional ha concluido que las libertades económicas son reconocidas a los particulares por motivos de interés público. Por esta razón, en reiterada jurisprudencia, esta Corporación ha aclarado que las libertades económicas no son en sí mismas derechos fundamentales⁵². (El subrayado me pertenece)

⁴⁹ Doctrina norteamericana donde los derechos de carácter económico tienen una menor valía frente a otro tipo de derechos inherentes a las personas, dada que su importancia en la vida del ciudadano no es semejante.

⁵⁰ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-425/92 de 24 de junio de 1992.

⁵¹ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-256/94 de 30 de mayo de 1994.

⁵² Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-615 de 4 de julio de 2002.

Con estos marcados antecedentes jurisprudenciales, se puede decir con certeza que el derecho de libertad de empresa en Colombia no es absoluto en cuanto su aplicación, pues el Estado Social de Derecho y el modelo social económico deja de lado las libertades económicas y realiza una ponderación donde resalta la prevalencia de libertades y derechos de índole personal y de interés común.

Ahora bien, si la libertad de empresa no es un derecho absoluto en el ordenamiento jurídico, la misma Corte Constitucional ha establecido que su vulneración como derecho constitucional no es permitida ni siquiera de manera parcial. Esto lo profundiza la sentencia C-150 de 2003 donde se establece que el Estado no puede disponer a su arbitrio del derecho de libertad de empresa debido a su importancia dentro del desarrollo económico del Estado. Se enfatiza que la empresa es el motor socioeconómico de los Estados y, por ende, este derecho goza de protección constitucional. La Corte advierte que el legislador no goza de absoluta discrecionalidad para limitar las libertades económicas e impone restricciones para su inobservancia. Esto es: respetar el núcleo esencial del derecho⁵³, obedecer al principio de solidaridad o alguna de las finalidades expresamente señaladas en la Constitución y responder a criterios de razonabilidad y proporcionalidad⁵⁴.

Con estas particularidades, el derecho de libertad de empresa es tratado como un derecho constitucional en el ordenamiento jurídico colombiano cuyo alcance no es absoluto frente a razones de interés común. A su vez, se ejerce una protección integral de este derecho debido a que existen parámetros jurisprudenciales para limitarlo; uno de ellos es la no vulneración de su núcleo esencial. Esto se vuelve de trascendental importancia debido a que el núcleo esencial de la libertad de empresa enmarca 5 ámbitos y uno de ellos es la libertad de organización empresarial. La misma Corte Constitucional ahondó en el tema del núcleo esencial del derecho de libertad de empresa donde llegó a la conclusión que:

⁵³El núcleo esencial involucra los siguientes factores: (i) el derecho a un tratamiento igual y no discriminatorio entre empresarios o competidores que se hallan en la misma posición ; (ii) el derecho a concurrir al mercado o retirarse; (iii) la libertad de organización y el derecho a que el Estado no interfiera en los asuntos internos de la empresa como la organización empresarial y los métodos de gestión ; (iv) el derecho a la libre iniciativa privada; (v) el derecho a la creación de establecimientos de comercio con el cumplimiento de los requisitos que exija la ley; y (vi) el derecho a recibir un beneficio económico razonable.

⁵⁴ Corte Constitucional Colombiana. Sentencia C-150 de 25 de febrero de 2003.

[El] Estado al regular la actividad económica cuenta con facultades para establecer límites o restricciones en aras de proteger la salubridad, la seguridad, el medio ambiente, el patrimonio cultural de la Nación, o por razones de interés general o bien común. En consecuencia, puede exigir licencias de funcionamiento de las empresas, permisos urbanísticos y ambientales, licencias sanitarias, de seguridad, de idoneidad técnica, etc., pero en principio y a título de ejemplo, no podría en desarrollo de su potestad de intervención interferir en el ámbito privado de las empresas, es decir, en su manejo interno, en las técnicas que se deben utilizar en la producción de los bienes y servicios, en los métodos de gestión, pues ello atentaría contra la libertad de empresa y de iniciativa privada⁵⁵. (El subrayado me pertenece)

Con estas consideraciones, el Estado puede y tiene argumentos jurídicos para limitar el ejercicio del derecho de libertad de empresa, sin embargo, no puede interferir en el manejo de la empresa privada, es decir, en los métodos de gestión utilizados con el fin de alcanzar un grado de beneficio patrimonial. Así, los mecanismos internos de gestión involucran la capacidad del empresario en fijar sus propios criterios en contratación laboral, fijación de modelos de negocio, planificación financiera y planificación fiscal⁵⁶.

1.3.2.2 Jurisprudencia chilena

Al igual que en Colombia, el desarrollo doctrinario y jurisprudencial del derecho de libertad empresarial ha sido constante en el quehacer jurídico chileno. Partiendo de que el modelo económico y de Estado que maneja la Constitución chilena es el Estado Social de Derecho, hay cuestiones particulares por analizar en cuanto al alcance y aplicación del derecho de libertad de empresa en este país. Como se ha venido observando, la base del Estado Social radica en el bien común de la sociedad y su predominio sobre los intereses particulares de los individuos⁵⁷. El artículo 1 de la Constitución chilena prescribe que el Estado reconoce a los grupos intermedios⁵⁸ a través de los cuales se organiza y estructura la

⁵⁵ Corte Constitucional Colombiana. Sentencia C-524 de 25 de mayo de 1995.

⁵⁶ Ignacio García. *La libertad de empresa... Óp. cit.*, p. 140.

⁵⁷ Sebastián Magnasco. *Libertad de empresa y no discriminación económica*. Santiago de Chile: Cuadernos del Tribunal Constitucional, 2012, p. 36.

⁵⁸ Dentro de la Constitución chilena, los grupos intermedios son catalogados como entidades sociales que median entre el individuo y el Estado.

sociedad y les garantiza la adecuada autonomía para cumplir sus fines específicos⁵⁹. Estos grupos, deben estar revestidos de una libertad para la consecución de sus fines⁶⁰.

El principio de subsariedad para la legislación chilena representa un derecho de las sociedades a emprender, mediante su esfuerzo privado y particular, actividades económicas para consecución de frutos personales. A su vez, implica una restricción al Estado de no intromisión en las actividades privadas económicas mientras estas ocupen un marco de legalidad impuesto por el mismo Estado y logren de la misma manera objetivos de bien común social. Así, los particulares tienen un derecho consagrado por la Constitución de iniciar actividades económicas y expandirlas sin que el Estado pueda interferir en ello; este derecho consagrado es la expresión del derecho de libertad de empresa⁶¹.

Dentro del caso *Ley sobre Libertad de Información*, el Tribunal resolvió que el derecho a realizar actividades económicas lícitas es un derecho fundamental amparado por la Constitución. Además, sostuvo que es la expresión del reconocimiento de la supremacía del individuo y su iniciativa privada para alcanzar fines personales de carácter pecuniario donde su vulneración representa una grave falta a la Constitución⁶².

Siguiendo esta línea de análisis, en el caso *Impuestos sobre tabaco y gasolina*, el Tribunal Constitucional chileno resolvió que el derecho de libertad de empresa radica en desarrollar actividades económicas lícitas que no se contrapongan con la moral, el orden público o la seguridad nacional. Es decir, que es un llamado a las autoridades públicas a respetar la libertad de empresa bajo las condiciones del manejo de licitud de actividades y no violentamiento a la moral, orden público y seguridad nacional⁶³.

Una tercera sentencia de importancia dentro de la aplicación del derecho de libertad de empresa en Chile es la promulgada por el Tribunal Constitucional dentro del caso *Lacalle Soza*. La importancia de esta resolución de agravio constitucional radica en el grado de protección de este derecho cuando se presume una violación del mismo. Para el Tribunal, la

⁵⁹ Constitución de la República de Chile. Artículo 1. Decreto Supremo No. 100 de 17 de septiembre de 2005.

⁶⁰ Verdugo Marinkovic *et al.* *Derecho Constitucional*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1994, p. 111.

⁶¹ Sebastián Magnasco. *Libertad de empresa... Óp. cit.*, p. 38.

⁶² Tribunal Constitucional de Chile. STC Rol No. 226-95-CPT, de 30 de octubre de 1995.

⁶³ Tribunal Constitucional de Chile. STC Rol No. 280-98-CPT, de 20 de octubre de 1998.

libertad de empresa es una garantía para la realización de actividades económicas lícitas. En virtud de ello, se cataloga al ejercicio de este derecho como un ejercicio negativo que impone al Estado y a terceros la no interferencia o privación de su titular debido a no existir un motivo jurídico válido de restringir un derecho fundamental⁶⁴.

Del análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se desprende que la libertad de empresa es un derecho fundamental, que bajo la premisa del principio de subsariedad (bien común de la sociedad), representa un mandato dirigido a los poderes públicos a no interferir en las actividades y libertades económicas de los particulares, siempre y cuando se manejen dentro de la legalidad y no se contrapongan con la moral, el orden público y la seguridad nacional.

1.3.2.3 Desarrollo en el Ecuador

Como se ha venido abordando a lo largo de este trabajo de investigación, la libertad de empresa es un derecho constitucional dentro de nuestro ordenamiento jurídico⁶⁵. En virtud de ello, nace la problemática de su vulneración al momento en que el Estado coacciona mediante normas jurídicas tributarias el uso lícito de paraísos fiscales, limitando así libertades económicas de los ciudadanos. Ahora bien, no existe como tal un extenso desarrollo jurisprudencial y normativo de este derecho de libertad en nuestro sistema jurídico. Por tanto, soy de la idea de que este atraso en el desarrollo del derecho de libertad de empresa ha dado lugar a múltiples violaciones como consecuencia de las regulaciones tributarias anti-paraísos fiscales impulsadas por el Estado debido a que han prevalecido diversos preceptos jurídicos de índole social y recaudatorio.

La Corte Constitucional ecuatoriana no ha dado un tratamiento lineal y prolongado en el tiempo al derecho en cuestión y, por el contrario, lo ha abordado someramente en unos pocos casos cuya cuestión jurídica era de diferente naturaleza. Sin embargo, recurriendo a un análisis de las actas de la Asamblea Constituyente, se puede observar que la voluntad del

⁶⁴ Tribunal Constitucional de Chile. STC Rol No. 513-06-INA, de 2 de enero de 2007.

⁶⁵ Como se ha ido observando durante el capítulo I, la Constitución ecuatoriana lo expresa literalmente en el artículo 66.15.

legislador ecuatoriano, al tratar el derecho de libertad de empresa, era respetar la concepción del mismo en el marco de la Constitución de 1998, en cuanto a los derechos civiles de los ciudadanos⁶⁶.

En el engranaje jurídico-económico de la Constitución de 1998, el Ecuador manejaba un sistema político y económico de libre mercado en el cual, la protección al empresario y a su actividad económica era vasta teniendo en cuenta la importancia de la empresa en el desarrollo social⁶⁷. Sin embargo, existe cierto desconcierto al formular este mismo precepto en la actualidad, cuando las libertades individuales y económicas se ven supeditadas al concepto de responsabilidad social y ambiental en busca de un fin común, como la recaudación tributaria.

Teniendo en cuenta esto, el artículo 66.15 de la Constitución establece:

Art. 66.15.- Se reconoce y garantizará a las personas:

15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.

Como se puede evidenciar y a modo de contrargumento, existe un límite marcado a la aplicación de la libertad de empresa que responde a cuestiones de la economía social y solidaria enmarcada en el artículo 283 sobre Soberanía Económica de la Constitución del Ecuador⁶⁸. De esto se desprende que el derecho de libertad de empresa no es absoluto en cuanto a su aplicación, ya que debe siempre ponderar acciones encaminadas a fortalecer el bien común de la sociedad. Dentro de la función de la empresa, la responsabilidad social tiene que ver con el manejo ético donde no solo debe importar la búsqueda del lucro personal, sino que debe observar la manera de hacerlo para armonizar el crecimiento económico del Estado⁶⁹. De la misma manera, hay que contextualizar que la constitución económica del Ecuador vincula expresamente al concepto del Estado Social de Derechos y Justicia y que la

⁶⁶ Asamblea Constituyente. *Acta 04 de 18 de junio de 2008*, p. 20. <http://montecristivive.com/acta-064-18-06-2008/>. (Acceso: 12/07/2017).

⁶⁷ Francisco Morales. *Economía de mercado o economía social solidaria*. Tesis de grado. Universidad Católica del Ecuador. Quito, 2015, p. 20.

⁶⁸ Constitución del Ecuador. Artículo 283. Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008.

⁶⁹ Roque Morán. "La normalización de la responsabilidad social empresarial". *Revista Polemika* (2012), p. 21.

libertad de empresa debe entenderse bajo los principios de solidaridad y bien común contrarrestando el interés personal privado⁷⁰.

Ahora bien, existen fuertes razones de índole constitucional para que la aplicación del derecho de libertad de empresa sea oponible frente a actuaciones de los poderes públicos y autoridades de control. Una vasta mayoría de reconocidos autores ecuatorianos, como Julio César Trujillo, María Elena Jara y Santiago Andrade Ubidia, aportan que, si bien existe una limitación importante en la aplicación absoluta de la libertad de empresa en el Ecuador, la misma Constitución avala plenamente su ejercicio. Esto en concordancia con la premisa de que el modelo económico ecuatoriano reconoce al ser humano como sujeto y fin⁷¹ en el sentido en que la economía debe proponer la realización del individuo donde debe primar ante todo la efectiva vigencia de sus derechos imponiendo un límite al intervencionismo estatal.

De igual manera, estos doctrinarios establecen, y me uno a su forma de pensar, que el concepto del Buen Vivir es plenamente adaptable a los derechos económicos individuales ya que se busca el pleno ejercicio de los derechos consagrados en la Constitución, tal como sucede con el derecho de libertad de empresa, cuya aplicación puede que no sea absoluta frente a cuestiones de interés general, pero que, sin embargo, el legislador y el Estado como tal no puede vulnerar ni omitir su alcance⁷².

1.4 Los Paraísos Fiscales

Existen jurisdicciones tributarias donde la carga impositiva es menor que en la gran mayoría de países en el mundo. Esta carga tributaria varía de jurisdicción en jurisdicción dependiendo del tratamiento fiscal que cada Estado quiera darles a sus políticas fiscales. Sin embargo, ciertas zonas geográficas, cuyo Derecho Tributario es más flexible que en otros

⁷⁰ Andrea Fernández de Córdoba. *El direccionamiento de crédito como una restricción injustificada al derecho de libertad de empresa del agente bancario análisis del artículo 209 del Código Orgánico Monetario y Financiero*. Tesis de grado. Universidad San Francisco de Quito. Quito, 2015, p. 19.

⁷¹ Julio César Trujillo y Agustín Grijalva. "El fundamento constitucional de la nueva economía" *Tendencia* (2010), p. 89.

⁷² María Elena Jara. *La constitución económica ecuatoriana*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2012, p. 30.

Estados, han sido objeto de persecución y combate legislativo desde los últimos 20 años⁷³. Según el Servicio de Rentas Internas, los paraísos fiscales son regímenes tributarios con imposición fiscal menor al 60% de la vigente en el Ecuador por el mismo concepto. A su vez, la administración tributaria ecuatoriana detalla que el concepto de esta figura es⁷⁴:

Jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último periodo fiscal, según corresponda⁷⁵.

Por otro lado, un país adopta la característica de ser un paraíso fiscal cuando empieza a aplicar un régimen tributario favorable para sus ciudadanos o empresas no residentes con el objetivo de beneficiarse de una exoneración total o parcial del pago de impuestos principales, como por ejemplo el Impuesto a la Renta⁷⁶. Esto hace que haya una mayor apertura tanto comercial como financiera dentro de dicho Estado y esto crea dos escenarios de actuación: la Evasión Tributaria o la Planificación Fiscal.

Ante esto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha tratado de disminuir la cantidad de jurisdicciones de baja carga impositiva ya que se cataloga como competencia fiscal perjudicial. Esto refiriéndose a que los Estados están viendo caer sus recaudaciones tributarias debido la fuga de capitales a otras jurisdicciones. Según la OCDE en su Informe Relativo a la Competencia Fiscal Perjudicial de 1998 se ha establecido que los paraísos fiscales son territorios en los que no existe tributación, las alícuotas son muy bajas, existe falta de información respecto de sus contribuyentes y

⁷³ Juan Carpizo *et al.* *De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al Global Level Playing Field. La evolución de los trabajos de la OCDE.* Madrid: Cuadernos de Formación, 2006, p. 27.

⁷⁴ Mediante la Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 publicada en el segundo suplemento del registro oficial No. 430 de fecha 3 de febrero de 2015, el Director General del Servicio de Rentas Internas, en representación de la administración tributaria, estableció los parámetros técnicos y jurídicos para la categorización de ciertos países como paraísos fiscales bajo una comparación fiscal con la legislación ecuatoriana.

⁷⁵ Servicio de Rentas Internas. Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 segundo suplemento del Registro Oficial No. 430 de 3 de febrero de 2015.

⁷⁶ Marcelo Ortiz. "Ahora, los Paraísos Fiscales". *El Comercio Ecuador*. 03/03/2017.

predominan las definiciones vagas sobre las bases imponibles que no establecen sujeción de fuentes extranjeras⁷⁷.

1.4.1 Políticas Fiscales en la legislación ecuatoriana para combatir los paraísos fiscales

Nuestra legislación tributaria se encuentra invadida de preceptos legales regulatorios sobre los paraísos fiscales haciendo así, que su restricción de uso sea amplia y sumamente coercitiva. A su vez, la administración tributaria⁷⁸ establece que serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas, pudiendo basarse para ello en la información⁷⁹ de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE y el Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI⁸⁰.

Siendo así, un primer mecanismo de control radica en la figura de las Partes Relacionadas⁸¹ donde la autoridad tributaria presume que dos sociedades o personas naturales que se encuentren o no con residencia fiscal en el Ecuador, y en las que participe una de ellas sobre otra en actividades de direccionamiento, control, administración o manejo de capital tributen en el Ecuador por existir un vínculo presuntivo⁸².

Un segundo mecanismo que aporta la Ley de Régimen Tributario Interno es la aplicación de porcentajes a tributar por concepto de Impuesto a la Renta de Sociedades. Según la norma, los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos

⁷⁷ OCDE. *Informe relativo a la Competencia Fiscal Perjudicial*. París: 1998, p. 29.

⁷⁸ Resolución NAC- DGER- 20080-182 emitida el 28 de diciembre de 2008 por el ex director del Servicio de Rentas Internas, Carlos Marx Carrasco Vicuña donde se le otorga la potestad a la entidad de control fiscal ecuatoriano de valerse de información de entes internacionales a fin de tener mayor control sobre sus contribuyentes.

⁷⁹ Cabe mencionar que el Ecuador no forma parte de estos organismos internacionales. Sin embargo, la administración tributaria se vale de estos foros internacionales para ser informado extrajudicialmente sobre cuestiones relativas a contribuyentes fuera de la jurisdicción fiscal ecuatoriana.

⁸⁰ Servicio de Rentas Internas. Resolución NAC-DGER-2008-0182. Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 de febrero de 2008.

⁸¹ De esta manera, la legislación ecuatoriana pretende que empresas filiales o subsidiarias que no se encuentren tributando en el país, porque ya cumplen con tal obligación en el país de su empresa matriz, lo hagan en el Ecuador por tener un vínculo con una empresa matriz o un fideicomiso constituido en un paraíso fiscal.

⁸² *Ibíd.*

permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. Sin embargo, existe un aumento de porcentaje de la base imponible de 25% cuando el 51% o más de sus accionistas o socios estén establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición⁸³.

Un tercero método coercitivo para frenar el uso de los paraísos fiscales es la disposición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal que atribuye al Servicio de Rentas Internas, definir, de modo presuntivo, y aplicar retención en la fuente con la máxima tarifa para personas naturales, esto es el 35%, cuando el contribuyente haya declarado que su residencia fiscal radica en una jurisdicción de menor imposición⁸⁴. De los tres cuerpos normativos analizados, ninguno presupone una determinación previa de responsabilidad dolosa en contra de la administración tributaria.

1.4.2 ¿La utilización de Paraísos Fiscales representa evasión o elusión tributaria?

Ante la presión de control jurídico y político que se ejerce en contra de las jurisdicciones de menor imposición tributaria, cabe la duda de qué tan mala o buena puede representar la figura de los paraísos fiscales como fuente de operaciones económicas sujetas a control fiscal. Si bien es cierto que puede verse, desde una perspectiva lejana, como un elemento perjudicial para los intereses de los Estados, existen normas tributarias que muchas veces legitiman su uso por medio de vacíos normativos.

Por ello, debe existir una distinción total entre lo que representa la evasión de la elusión tributaria, pues muchas veces el concepto de ambas no queda claro y como consecuencia se persigue de diferente manera acciones que no deberían ser catalogadas como infracción tributaria. Por un lado, la elusión tributaria hace referencia a las conductas del contribuyente que buscan evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se está violando ningún precepto normativo, sino que, por el contrario,

⁸³ Servicio de Rentas Internas. Circular NAC-DGER-00003236. Registro Oficial No. 657 de 28 de diciembre de 2016.

⁸⁴ Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Artículo 39. Registro Oficial No. 405 de 29 de diciembre de 2014.

se está aprovechando, mediante una interpretación en ocasiones amañada o caprichosa, de una situación que es permitida por una ley ambigua o con vacíos⁸⁵.

De la mano de la elusión tributaria nace la figura de la planificación fiscal, concepto que va de la mano con la libertad de empresa pues otorga el derecho que tienen los contribuyentes de buscar las mejores alternativas de gestión empresarial para optimizar sus utilidades mediante la disminución de su carga fiscal o su diferimiento⁸⁶. Siendo así, la planificación tributaria es la técnica económica que emplean los sujetos pasivos para disminuir sus cargas tributarias con el propósito de cumplir con el principio básico de economía, de obtener el máximo rendimiento con la mínima inversión, siempre que se actúe dentro del marco legal⁸⁷.

Por otro lado, la evasión tributaria o defraudación de la ley tributaria es un delito en nuestra legislación pues son maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello un estatus legal⁸⁸. Así, el artículo 298 del Código Orgánico Integral Penal 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 sancionado con pena privativa de libertad dependiendo de los supuestos que establece la ley penal; esto representa penas de privación de libertad que van desde uno a diez años dependiendo la gravedad del acto típico, antijurídico y culposo.

Teniendo en cuenta esto, la utilización de paraísos fiscales no es un método ilícito en sí mismo, pues depende de la forma jurídica en la que se empleen las actividades económicas dentro de estas jurisdicciones. No se puede generalizar tratando de perseguir toda transacción

⁸⁵ Gerencie. *Elusión y Evasión tributaria*. <http://www.gerencie.com/elucion-y-evasion-tributaria.html>. (Acceso:09/10/2016)

⁸⁶ Josefina Zapata. *La planificación tributaria como mecanismo para lograr la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta de las sociedades dedicadas al turismo receptivo en el Ecuador*. Tesis de grado. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, 2014.

⁸⁷ Romeo Carpio. “La planificación tributaria internacional”. *Revista Retos, Año 2, Número 3* (2012), pp. 53-67.

⁸⁸ Jorge Cosulich. *La evasión tributaria*. Nueva York: Naciones Unidas, 2008, p. 5.

que se efectúe en paraísos fiscales pues se vulneraría ciertos derechos de los empresarios de elegir un mecanismo adaptable a su modelo de negocio.

Ahora bien, sí debe haber un estricto control cuando se determine que la utilización de estas figuras tributarias está fomentando actos típicos, antijurídicos y culpables como la evasión de tributos o el delito de lavado de activos. De no ser determinada una relación económico-delictual, la actividad del empresario en las jurisdicciones de menor imposición no se podría configurar como fraude a la ley tributaria pues los mecanismos de planificación fiscal por medio de la figura de la elusión impositiva avalan este tipo de comportamiento al no ser atentatorios contra el sistema jurídico ecuatoriano. Siendo así, si la actividad económica radica en sujeciones a la normativa del país de origen de la sociedad o del contribuyente o a la no prohibición expresa de cierto tipo de direccionamiento empresarial. Por ello, no se constituiría un ilícito tributario y por el contrario estaríamos hablando de planificación fiscal en los términos de beneficiarse de la vaguedad de las normas de control tributario o en su defecto de vacíos normativos que ofrece la legislación⁸⁹.

1.5 La Recaudación Tributaria y su impacto en el Estado Social de Derechos

La recaudación tributaria es entendida como una función pública y estatal que tiene por objeto procurar el ingreso de tributos previamente liquidados a las arcas públicas de la administración tributaria⁹⁰. Por tanto, es el ejercicio de la función administrativa conducente a la realización de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública. Siendo así, si bien la Constitución del Ecuador no establece de manera literal un concepto de recaudación tributaria, los capítulos relacionados con Soberanía Económica, Política Fiscal y Régimen Tributario nos da a entender que la recaudación de tributos es una obligación para los contribuyentes a fin de cumplir con las obligaciones promulgadas por la Constitución dentro del modelo de Estado de Derechos y Justicia y darle recursos al Estado para afrontar las diversas obligaciones constitucionales para sus ciudadanos.

⁸⁹ Analía Llorente. “¿Cuándo es legal tener una cuenta en un paraíso fiscal?”. *BBC Mundo*. 05/06/17.

⁹⁰ Ana María Delgado (ed). *Los procedimientos en el ámbito tributario*. Volumen 101 de Derecho Financiero y Tributario. Barcelona: Editorial UOC, 2008, p. 194.

Esta figura representa una de las principales fuentes de ingreso del presupuesto estatal ecuatoriano, de manera que, el 46,4% de los ingresos del sector público no financiero se encuentran conformados por la recaudación tributaria. De la misma manera, este porcentaje ascendió a 47,2% en el periodo enero-marzo del 2016 según datos del Servicio de Rentas Internas del Ecuador. Teniendo en cuenta esto, podemos afirmar que la recaudación de tributos, por debajo de los ingresos petroleros, representan uno de los mayores porcentajes de composición del Producto Interno Bruto del Ecuador y por tal razón es determinado como una figura de notoria trascendencia social, jurídica y económica⁹¹.

Establecido el concepto y la importancia jurídica-económica de la recaudación de tributos en el Ecuador, cabe mencionar que, al ser un ingreso de importancia trascendental dentro de las arcas estatales, representa un medio para lograr el desarrollo social del Estado. Dentro de un Estado de Derechos y Justicia como el ecuatoriano, el símil de la redistribución de riqueza e igualdad de oportunidades para todos encaja en el objetivo de una mayor recaudación de tributos sobre las personas naturales y sociedades que más capacidad económica poseen. Esto debido a que la obra pública se expande para lograr cumplir el objetivo de igualdad social, lo que representa que la recaudación de tributos sea determinada como una figura jurídica-administrativa trascendental dentro de nuestro sistema jurídico y posea una serie de preceptos legales que avalen su existencia y se enmarque dentro de las prioridades constitucionales del Estado.

1.6 Breves conclusiones del primer capítulo

Una vez que se ha establecido los conceptos claves de este ensayo jurídico y se ha expuesto los alcances y límites del derecho de libertad de empresa y la importancia de la recaudación de tributos para el sostenimiento económico de un Estado, se puede llegar a las siguientes conclusiones preliminares. El derecho de libertad de empresa no tiene un vasto desarrollo en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, tanto en normativa como en decisiones jurisprudenciales. Sin embargo, la Constitución lo recoge dentro de los derechos de libertad en el artículo 66.15 elevando el precepto a un nivel jerárquico superior. Por lo cual, podemos

⁹¹ Unidad de Análisis Económico. "Recaudación Tributaria". *Revista EKOS*. (2016), p. 1.

establecer con certeza que la libertad de empresa es un derecho constitucional en el ordenamiento jurídico ecuatoriano cuya protección debe ser acorde al grado de inviolabilidad de derechos fundamentales establecidos en la Constitución.

Una vez establecido a la libertad de empresa como un derecho constitucional, se vieron los alcances y límites de este derecho. El primero es la función social que debe cumplir toda actividad económica partiendo de la noción de la propiedad privada⁹². Un segundo limitante es el modelo de Estado Social de Derechos y el modelo económico basado en lo social y solidario, donde los intereses particulares deben ser opacados por el interés común de la sociedad. En este modelo de Estado, se pondera la inclusión social y la redistribución de riqueza por medio de fines sociales que se alcanzan por medio del modelo de mercado social y solidario. En este sentido, el empresario debe ponderar los intereses comunes de la nación y lograr conseguirlos por medio del motor socioeconómico que son las empresas⁹³.

Habiendo establecido los límites de la libertad de empresa, he recogido durante este primer capítulo los alcances doctrinarios y jurisprudenciales que se le otorga a este derecho. Partiendo de las nociones de la Ley Fundamental de Bonn y de los preceptos jurisprudenciales establecidos por la Corte Constitucional ecuatoriana⁹⁴, se establecieron tres alcances de la libertad de empresa que responden al núcleo esencial de este derecho⁹⁵: 1. Libertad de fundación de una actividad económica. 2. Libertad de organización de la actividad económica. 3. Libertad de dirección y manejo de la actividad económica con mención en la planificación empresarial y fiscal según los momentos económicos de cada empresario. El grado de inviolabilidad de cada una de estas etapas tienen relación con los derechos de libertad donde la libertad de dirección y manejo de la actividad social se

⁹² Nuestra Constitución, en el artículo 66.15, al momento de referirse a la libertad de empresa hace hincapié en su función social y ambiental, lo que nos da la pauta de que el sistema de Estado Social pondera la economía social por sobre los intereses personales de los individuos.

⁹³ Reinaldo Pinilla. *Asamblea Nacional Constituyente. Ponencia para el segundo debate*. Bogotá: Gaceta Constitucional, 2010, p. 29.

⁹⁴ Corte Constitucional del Ecuador. *Caso empresas de seguridad e investigación privada c. Acuerdo ministerial No. 654*. Causa No. 005-12-SIN-CC. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Registro Oficial Suplemento 714 de 31 de mayo de 2012.

⁹⁵ Al hablar de núcleo esencial, varios autores como Magdalena Correa Henao han establecido que se refiere al contenido mismo del derecho de libertad de empresa.

encuentra revestida de un mayor grado de protección al ser la esencia misma del derecho de libertad de empresa⁹⁶ que tiene su origen en el libre desarrollo de la personalidad⁹⁷ ya que se entiende que el empresario, que ha comprometido su patrimonio a determinada iniciativa privada, es quien debe asumir el riesgo de la actividad y por ello se le da la facultad de que sea él quien administre y fije los objetivos de su actividad económica⁹⁸.

⁹⁶ La libertad de empresa ha sido estudiada desde diferentes perspectivas en el derecho comparado. Por ejemplo, en Francia es tratada como el género de la libertad económica basado en un modelo capitalista de mercado. En Alemania, la noción de libertad de empresa se encuentra intrínseca en la libertad económica pues son tratados como dos derechos similares. Por ello, la Ley Fundamental de Bonn parte de la idea de que el libre desarrollo de la personalidad es un derecho fundamental y de él nace la libertad de empresa que por las mismas razones es elevado a un grado de derecho fundamental.

⁹⁷ Ley Fundamental de Bonn. Artículo 2. 23 de mayo de 1949.

⁹⁸ Andrea Fernández de Córdoba. *El direccionamiento de crédito como una restricción injustificada al derecho de libertad de empresa del agente bancario análisis del artículo 209 del Código Orgánico Monetario y Financiero*. Tesis de grado. Universidad San Francisco de Quito. Quito, 2015, p. 116.

Capítulo II

La filtración de información del bufete panameño Mossack Fonseca mostró que existe una gran fuga de capital a países con menores tasas impositivas, acción que motivó a varios Estados a tomar medidas desesperadas y coercitivas para impedir que sus autoridades tributarias vean reducidas sus recaudaciones⁹⁹. El derecho de libertad de empresa tomó una relevancia importante al momento en que varios Estados tomaron la decisión de iniciar una persecución a toda persona que tenga alguna relación con un país con baja o nula carga fiscal y que cuente con políticas de sigilo en la información de los contribuyentes. Tal es el caso de Ecuador, que se ha reconocido por ser un Estado con políticas fiscales sumamente severas para combatir, lo que, según la administración tributaria ecuatoriana, son jurisdicciones perjudiciales para el desarrollo de los países de América Latina¹⁰⁰.

Partiendo de esta idea, en el presente capítulo trataré el tema de los paraísos fiscales a la luz de los Papeles de Panamá con la finalidad de entender las razones por las cuales los Estados han endurecido sus regulaciones anti evasión tributaria dejando de lado el derecho de libertad de empresa y a su vez, se analizará lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal a modo de ejemplo, donde se observará que existe una falta de determinación de responsabilidad previa para la aplicación de las sanciones administrativas probando así la hipótesis manejada en este ensayo jurídico.

2. Los paraísos fiscales a la luz de los Papeles de Panamá

2.1 Relevancia de la filtración de información para los Estados en materia fiscal

El bufete de abogados Mossack Fonseca se encargó de direccionar a miles de empresarios, figuras del deporte, políticos y servidores públicos a realizar un engranaje societario con la finalidad de crear empresas *offshore* en paraísos fiscales y así reducir el pago de impuestos. Según datos del diario alemán *Süddeutsche Zeitung*, se conoció cerca de

⁹⁹ Frederick Obermeier (ed). *Panama Papers. El club mundial de los evasores de impuestos*. Buenos Aires: Planeta, 2016, p. 5.

¹⁰⁰ El Telégrafo. "Proyecto de ley sobre paraísos fiscales plantea prohibiciones y sanciones". *El Telégrafo*. 20/06/2017. Cuaderno 1, pp. 1-2.

11 millones de documentos del bufete panameño donde constaban nombres de sus clientes alrededor del mundo y las formas en que estos diseñaban, mediante ingeniería contable, formas de reducir su carga impositiva y en otras ocasiones esconder capitales en países con sigilo en la información de sus contribuyentes¹⁰¹.

La OCDE, mediante la reunión de *The Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network* (JITSIC) celebrada en el año 2016, estableció que las pérdidas para las administraciones tributarias debido a la utilización de paraísos fiscales rodean los 7 billones de dólares¹⁰². De la misma manera, *Tax Justice Network* indicó que la utilización de paraísos fiscales con fines ilegales para evadir obligaciones tributarias alcanza los \$255 millones de dólares anuales solo en países de América Latina¹⁰³, todo ello a la luz de las filtraciones de los Papeles de Panamá.

Teniendo en cuenta las revelaciones financieras de grandes grupos económicos y su uso constante de jurisdicciones de baja o nula imposición, muchos países, incluido el Ecuador, tomaron fuertes medidas legislativas para bloquear la fuga de capitales y no permitir que los agentes económicos, cuya residencia fiscal era un país no catalogado como paraíso fiscal, utilicen de modo abusivo estas jurisdicciones para valerse de beneficios fiscales. La relevancia de la filtración de información de los Papeles de Panamá es que hizo reconsiderar a los Estados su lucha en contra de los paraísos fiscales debido a que el escándalo mediático salpicó a personas de suma relevancia política y a su vez abrió paso a otras investigaciones de carácter penal y administrativo debido a que el uso de estas jurisdicciones de manera maliciosa y temeraria dieron cabida a un sinnúmero de actividades delictuales¹⁰⁴.

Es por ello, que, a la luz de los Papeles de Panamá, se intensificó la persecución jurídico-política a aquellas personas naturales que se valen de estas zonas geográficas para

¹⁰¹ Rita Vásquez y Scott Bronstein. *Sociedades peligrosas. La historia detrás de los Panama Papers*. CD México: Grupo Editorial México, 2016, p. 3.

¹⁰² OCDE. *Administraciones tributarias preparadas para actuar en relación con la investigación Panama Papers*. París: OCDE, p. 1.

¹⁰³ Tax Justice Network. *The Offshore Wrapper: The Panama Papers, one year on*.

<http://www.taxjustice.net/2017/04/07/offshore-wrapper-panama-one-year/> (Acceso: 20/06/2017).

¹⁰⁴ Guillermo Cochez. "Los efectos de los Papeles de Panamá". *La Estrella de Panamá*. 21/06/2017. Cuaderno 1, p. 1.

reducir su carga impositiva fiscal. Esto se demuestra con la actividad que tuvieron los órganos legislativos de varios Estados, foros internacionales de prevención de fraude fiscal y sobre todo los órganos de control tributario de los países que más personajes relevantes tuvieron en las filtraciones de información¹⁰⁵.

Tal es el caso del acuerdo entre el Fondo Monetario Internacional, el G-20 y la OCDE que realizaron en el año 2016 donde surgió el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible que propuso intercambio de información entre países a fin de que se los países realicen trabajos conjuntos con el objetivo de que las grandes empresas tributen sus verdaderos ingresos y no minimicen su carga tributaria¹⁰⁶.

Con esto, muy poco interesa a los Estados la vulneración de los derechos del empresario ya que se puede deducir que el entendimiento del derecho de libertad de empresa se encuentra poco desarrollado y por ende su protección muchas veces es nula debido a un corto avance normativo y jurisprudencial del mismo. Así, toda medida coercitiva que ejerza reparos en contra de la utilización de paraísos fiscales, aun cuando su uso sea mediante fines legítimos, no podrá ser opuesta o contradicha ante la falta de desarrollo del derecho de libertad de empresa que arropa al empresario en la evolución de su actividad, dejándolo en indefensión ante el aparato de control estatal¹⁰⁷.

2.1.2 Casos de defraudación tributaria

Como se ha visto, existe una verdadera intensificación en la prohibición de uso de los paraísos fiscales desde la filtración de información confidencial de los Papeles de Panamá. Este aumento de presión hacia los países considerados como paraísos fiscales y los empresarios que los utilizan puede ser visto desde dos perspectivas: La primera, desde el punto de vista de los Estados y la disminución de sus ingresos por concepto de recaudación tributaria. Desde este lado de la moneda, la constitución de empresas en paraísos fiscales

¹⁰⁵ Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. *Paraísos fiscales y desigualdad*. <http://www.cancilleria.gob.ec/paraisos-fiscales-y-desigualdad/>. (Acceso: 21/06/2017).

¹⁰⁶ OCDE. *Plan de acción en contra de la erosión de la base imponible*. <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>. (Acceso:21/06/2017).

¹⁰⁷ Agustín Gordillo. *Los valores jurídicos del sistema jurídico administrativo*. Buenos Aires: Editorial Civitas, 2007, pp. 2-3.

puede representar un perjuicio económico en contra de los intereses de los Estados y, por ende, su lucha en contra de estas jurisdicciones debe ser frontal y coercitiva a fin de recuperar su recaudación fiscal.

Desde una segunda óptica, poco desarrollada, encontramos los derechos de libertad que tienen las personas para emprender actividades económicas. Dentro de este otro lado de la moneda, la intensificación coercitiva de regular el uso de los paraísos fiscales no toma en cuenta el derecho de libertad de empresa de los ciudadanos que, en palabras del profesor Xavier Andrade Cadena, deberían tener la libertad de decidir dónde constituir sus empresas y cómo estructurar su esquema corporativo¹⁰⁸.

Teniendo en cuenta esto, es necesario entender por qué los Estados han tomado la decisión de dejar de lado los derechos del empresario y sus alcances dentro del ordenamiento jurídico de cada país y, por el contrario, emprender una guerra frontal en contra de los paraísos fiscales condenando judicial y socialmente a los empresarios que los utilicen. Para ello, es necesario establecer ciertos casos importantes de defraudación tributaria a la luz de los Papeles de Panamá para poder conocer y entender la problemática de los paraísos fiscales de una manera más global.

Los casos de los políticos Vladimir Putin y Mauricio Macri fueron los más sonados ya que sus actividades en paraísos fiscales escondieron algo más que una trama fiscal. En el caso del presidente ruso, existió un engranaje de múltiples sociedades *offshore* constituidas en paraísos fiscales donde el representante era Sergéi Roldugin, amigo cercano de Vladimir Putin, quien era propietario de la sociedad Media Overseas S.A. cuya residencia fiscal era en Panamá. A su vez, un importante banco ruso, el Banco Rossiya, trasladaba millones de dólares, sin justificación, a las empresas manejadas por Sergéi Roldugin, misma que tenía nexos con empresas estadounidenses que habían sido sancionadas por tener vínculos ilegales con otras sociedades alrededor del mundo¹⁰⁹.

El caso de Mauricio Macri también tuvo una fuerte repercusión en la nación argentina, ya que se imputaron al presidente 19 empresas *holding* constituidas en las Islas Bahamas, de

¹⁰⁸ Cfr. Xavier Andrade Cadena. *Los banqueros tienen un año para desinvertir en paraísos fiscales*. Quito: El Comercio, 2016, p. 4.

¹⁰⁹ *Id.*, p 20.

las cuales, hasta la fecha, 6 se encuentran activas. Debido a esta filtración de información, la Fiscalía Argentina inició una investigación por el posible delito de lavado de dinero por parte del presidente en sus empresas *offshore*. Según datos de la Fiscalía Argentina, Mauricio Macri habría cometido el delito de lavado activos por cerca de 9,3 millones de dólares por medio de su empresa Fleg Trading durante sus años como empresario¹¹⁰.

Por su parte, el futbolista Lionel Messi creó una sociedad en Panamá bajo el nombre de Mega Star Enterprises, la cual era dirigida por 5 funcionarios fiduciarios cuyos nombres no han sido relevados. La investigación realizada llega a la conclusión de que los beneficiarios directos de la empresa eran Lionel Messi y su padre, Horacio Messi. La razón de la creación de Mega Star Enterprises por parte de la familia Messi era la venta de los derechos de imagen del jugador argentino, por un precio inferior, a empresas en paraísos fiscales para reducir la carga fiscal.¹¹¹

En Ecuador, los Papeles de Panamá tuvieron una resonancia política y jurídica importante debido a los escándalos de corrupción que cubría el gobierno ecuatoriano al momento de la filtración de información¹¹². Ante ello, la Fiscalía y el SRI constataron que los servidores públicos tenían a su nombre cerca de 11 empresas *offshore* con las cuales se habían realizado pagos extras por contratistas exclusivos de Petroecuador¹¹³. Por ello, el Estado ecuatoriano reportó, por medio del Servicio de Rentas Internas, que existen 3.923 contribuyentes ecuatorianos utilizando paraísos fiscales donde el 50% del capital social de los grandes grupos económicos provienen del extranjero y de ello, el 70% son triangulados por medio de paraísos fiscales¹¹⁴.

¹¹⁰ Ezequiel Orlando. *Panamá Papers: las 19 empresas offshore de Macri*.

<http://www.eldestapeweb.com/panama-papers-las-19-offshores-vinculadas-la-familia-mauricio-macri-n21392>. (Acceso: 22/06/2017).

¹¹¹ Frederik Obermeier y Bastian Obermeier. *Panama Papers. El club de los evasores mundiales... Óp. cit.*, pp. 202-203.

¹¹² Los escándalos de corrupción en la petrolera Petroecuador fueron tomando forma debido a la información proporcionada por el estudio jurídico panameño Mossack Fonseca donde se encontraron varias personas con nombramientos públicos activos como clientes del estudio jurídico.

¹¹³ El Universo. "Tras un año de los Panama Papers, abiertas 49 investigaciones". *El Universo*. 04/04/2017. Cuaderno 6, p. 6.

¹¹⁴ El Telégrafo. *Proyecto de ley sobre paraísos fiscales plantea las prohibiciones y sanciones*.

<http://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/politica/2/presidente-correa-envia-a-la-asamblea-reforma-legal-sobre-paraissos-fiscales>. (Acceso: 22/06/2017).

2.1.3 Acciones del Estado ecuatoriano frente a la defraudación tributaria: Análisis del artículo 18 de Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal

En el Ecuador, se empezó una lucha más directa y coercitiva hacia la utilización de paraísos fiscales ya que se descubrió que existían numerosos casos de servidores públicos y ciudadanos que, mediante la constitución de sociedades en paraísos fiscales, sacaban sus ingresos de fuente ecuatoriana para reducir su carga fiscal y en otros casos para encubrir su enriquecimiento ilícito¹¹⁵. Debido a esta situación, el poder ejecutivo impulsó una serie de reformas tributarias¹¹⁶ y llevó a cabo, previa aprobación de la Corte Constitucional, una Consulta Popular para negar el acceso al ejercicio de cargos públicos de elección popular a personas que tengan inversiones o bienes de cualquier naturaleza en paraísos fiscales¹¹⁷.

Una de las reformas tributarias es la determinada en el artículo 18 de este cuerpo normativo, la cual establece como tarifa de Impuesto a la Renta de sociedades el 25% de los ingresos gravables cuando dicha sociedad tenga accionistas, socios, partícipes o beneficiarios residentes en paraísos fiscales igual o superior al 50% del capital social¹¹⁸. Cuando la sociedad se encuentra constituida en el Ecuador la Ley de Régimen Tributario Interno estipula la tarifa de 22% de Impuesto a la Renta de sociedades. En virtud de ello, se denota que existe una presunción legal en la cual el legislador infiere que existe una conducta irregular contra la administración tributaria y por ello, sin realizar un juicio de determinación

¹¹⁵ Mediante la comparecencia de Leonardo Orlando, director del SRI y Christian Cruz, superintendente de bancos y seguros, a la Comisión de Justicia de la Asamblea Nacional para realizar observaciones sobre el proyecto de Ley para la Aplicación de la Consulta Popular se estableció que existen cerca de 20.000 servidores públicos que utilizan paraísos fiscales y de ellos cerca de 4.000 transfieren dinero y bienes de capital a sociedades constituidas en dichas jurisdicciones.

¹¹⁶ Entre ellas encontramos la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal que reformó ciertos artículos de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en cuanto a la residencia fiscal de personas naturales y sociedades, exenciones al Impuesto a la Renta e ingresos deducibles. A su vez, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria impuso un nuevo concepto de Partes Relacionadas para la tributación de sociedades. La ley contra los paraísos fiscales es otra de las medidas legislativas impulsadas por el Estado para la regulación de los paraísos fiscales y su vinculación con servidores públicos.

¹¹⁷ Corte Constitucional del Ecuador. Dictamen No. 03-16-DCP-PP, de 15 de noviembre de 2016.

¹¹⁸ Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Artículo 18. Registro Oficial No. 405 de 29 de diciembre de 2014.

de responsabilidad, aplica un aumento en la tarifa de Impuesto a la Renta por el mero hecho de tener una simple conexión con paraísos fiscales.

Del análisis de la presente ley, llama la atención que, en ningún artículo, considerando o disposición transitoria el legislador requiere de una determinación previa de responsabilidad que legitime la coerción administrativa. La prohibición denota una falta grave a la presunción de inocencia y sobre todo al derecho de libertad de empresa de los ciudadanos. En consecuencia, si alguno de los sujetos pasivos del impuesto, en amparo del derecho de libertad de empresa, no realiza una actividad dolosa y atentatoria contra el ordenamiento jurídico ecuatoriano, la restricción impuesta por la presente ley sería una restricción infundada a un derecho constitucional.

2.1.4 Acciones de la OCDE para combatir el uso de los paraísos fiscales

Como acabamos de observar, fueron variadas las medidas de coerción sobre el uso de paraísos fiscales impulsadas por el Estado ecuatoriano desde la publicación de los Papeles de Panamá. A ello, es necesario sumar las medidas impulsadas por la OCDE, en representación de la Comunidad Internacional, en contra de la evasión y elusión fiscal internacional. Al hablar de paraísos fiscales, nos referimos, en la mayoría de ocasiones, a fiscalidad internacional debido a la globalización de transacciones que se realizan en dichas jurisdicciones y el choque entre legislaciones internacionales¹¹⁹. Por esa razón, muchos Estados pierden el control jurídico de sus contribuyentes ya que sus actividades van más allá de su soberanía estatal¹²⁰.

A fin de matizar de manera completa las razones que impulsaron a los Estados y a sus administraciones tributarias a emprender una lucha directa y declarada hacia los paraísos fiscales, es necesario comprender que el mayor reto para los Estados es llevar a cabo medidas acertadas para que sólo aquellos contribuyentes que realicen actividades ilícitas en jurisdicciones de menor imposición sean sancionados. Sin embargo, la OCDE ha impulsado

¹¹⁹ Carlos López. *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 17.

¹²⁰ Pablo Suanzes. *Así se puede acabar con los paraísos fiscales*.

<http://www.elmundo.es/economia/2016/04/10/5706c6c2268e3e8b2d8b45a8.html>. (Acceso: 26/06/2017).

una serie de medidas para que, sin importar el tipo de actividad realizada¹²¹, se deje de utilizar los paraísos fiscales o por lo menos se sepa quiénes son las personas naturales o jurídicas que están invirtiendo en dichos lugares. Tal es el caso del Plan de Acción BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), donde se implementó informes referentes a la erosión de la base imponible haciendo referencia al déficit normativo que tienen los Estados dentro de sus ordenamientos jurídicos en materia de control tributario¹²².

Este plan de acción toma como referencia la planificación fiscal agresiva, es decir, los métodos lícitos de ingeniería contable y jurídica para valerse de contradicciones o desconciertos normativos y utilizarlos con la finalidad de obtener un beneficio fiscal¹²³. Según los informes de Plan de Acción BEPS, existe una gran falencia en las legislaciones internas de los Estados ya que, en muchas ocasiones, estas no se coordinan con otras más allá de sus fronteras y a su vez, no se desarrollan adaptándose a los cambios de entorno empresarial global. A ello, se suma la falta de información entre administraciones tributarias internacionales lo que hace que existan una serie de inconsistencias jurídicas al momento de ejercer el control sobre sus propios contribuyentes¹²⁴. Por estas razones y debido a que existen múltiples casos de planificación fiscal en paraísos fiscales, la OCDE junto con los países del G-20 han determinado un paquete de medidas de aplicación coordinada por medio de instrumentos internacionales para atacar el fondo de la erosión de las bases imponibles¹²⁵.

Teniendo en cuenta esto, el paquete de medidas del Plan de Acción BEPS propuso los siguientes cambios en materia fiscal¹²⁶: 1. Coordinación entre legislaciones fiscales internacionales con el fin de restringir el uso de lagunas normativas y cerrar la brecha a la elusión fiscal. 2. Combatir las prácticas tributarias perniciosas que se centran

¹²¹ El Plan de Acción BEPS es la principal herramienta de la OCDE para la confrontación con los paraísos fiscales. Dentro de este plan, se pretende regular la evasión y la elusión fiscal para contrarrestar la planificación fiscal de sociedades.

¹²² OCDE. *Proyecto BEPS-Nota explicativa: Informes finales 2015*. Paris: Éditions OCDE, 2015, p. 3.

¹²³ *Id.*, p 7.

¹²⁴ *Id.*, p 8.

¹²⁵ *Id.*, p 9.

¹²⁶ Se analizará los más trascendentales a criterio del investigador con el objeto de delimitar su relevancia con el tema de este trabajo de titulación. Cabe recalcar que existen 15 acciones implementadas por la OCDE donde se topan temas sobre precios de transferencia, desarrollo de un instrumento internacional bilateral, efectivizar mecanismos de resolución de controversias fiscales internacionales, etc.

fundamentalmente en regímenes de menor imposición.¹²⁷ 3. Impedir el uso abusivo de convenios internacionales para bloquear el uso del *treaty shopping*¹²⁸ y sobre todo para evitar que el excesivo uso de convenios suponga un obstáculo para la aplicación de normas anti-elusión. 4. El plan de acción número 12 es uno de los más ambiciosos y trascendentales de este modelo de acción contra los paraísos fiscales. Supone que todos los contribuyentes revelen a las administraciones tributarias de su país de residencia fiscal la utilización de la figura de planificación fiscal agresiva. Con esto, se busca que haya un mayor intercambio de información entre administraciones tributarias a fin de romper con el sigilo tributario característico de los paraísos fiscales¹²⁹.

De la mano del Plan de Acción BEPS nace la iniciativa de la OCDE del intercambio de información fiscal mediante el Foro Global sobre Transparencia Fiscal iniciado en 2016. Como una medida en contra del sigilo fiscal implementado por los paraísos fiscales para proteger a sus inversionistas, el intercambio de información fiscal generó debate en la esfera empresarial mundial. Si bien es cierto que muchas veces los paraísos fiscales son utilizados con fines ilegales, el quebrantamiento del sigilo bancario-tributario presupone una limitación a los derechos de los empresarios. Sin embargo, bajo las medidas adoptadas por el Foro Global de Transparencia Fiscal, los Estados pueden revelar información de sus contribuyentes de manera voluntaria o previa petición de otro Estado¹³⁰.

El objetivo del Foro de Transparencia es combatir la evasión tributaria, la planificación fiscal y los paraísos fiscales. Para ello, los Estados han entendido que la información de sus contribuyentes es de trascendental importancia¹³¹. Con esto, se

¹²⁷ La metodología adaptada por el Plan de Acción BEPS simula la estrategia de *patent boxes* utilizada en Propiedad Intelectual donde se determina que un contribuyente está utilizando paraísos fiscales o regímenes preferentes de acuerdo a los gastos realizados por este en dichas jurisdicciones.

¹²⁸ Estrategia fiscal donde un contribuyente no residente, sea persona natural o jurídica, accede a beneficios de un convenio celebrado por ese Estado.

¹²⁹ OCDE. *Proyecto BEPS-Nota explicativa: Informes finales 2015*. Paris: Éditions OCDE, 2015, p. 21.

¹³⁰ OCDE. *Declaración de resultados: Foro global sobre transparencia y el intercambio de información con fines fiscales*. Tiflis: Éditions OCDE, 2016, pp. 4-5.

¹³¹ Como se observó, el intercambio de información fue una de las acciones del Plan BEPS debido a que uno de los mayores retos para extinguir los paraísos fiscales es rompiendo con el sigilo fiscal que enviste a los empresarios en dichas jurisdicciones.

impulsaron tres medidas coercitivas a fin de frenar a los empresarios en la utilización de métodos para reducir su carga fiscal.

Las dos primeras medidas tienen estricta relevancia con el intercambio de información entre administraciones tributarias internacionales. Según la OCDE, los Estados se encuentran en la facultad de intercambiar información de manera automática respondiendo a un proceso de confidencialidad y protección de datos. Un segundo método es el intercambio de información previa petición de parte, donde los Estados solicitan a otros Estados información específica sobre cierto tipo de contribuyentes¹³². A su vez, se creó la figura de la asistencia técnica para países en vías de desarrollo. Esta asistencia técnica es brindada por el Foro y apoyada por la OCDE donde se enfoca las necesidades de cada Estado y se las acompaña en un seguimiento conjunto para poder combatir la falta de información fiscal de sus contribuyentes alrededor del mundo¹³³.

El procedimiento implementado por la OCDE para el intercambio de información fiscal nace del antecedente normativo estadounidense FATCA¹³⁴ (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Con este precedente, los países del G-20 solicitaron a la OCDE realizar un convenio multilateral semejante a fin de tener mayor control fiscal sobre sus contribuyentes y romper el sigilo financiero de las entidades radicadas en paraísos fiscales. Con esto, para que el intercambio de información sea factible, se dio plazo a los Estados parte para que adecúen sus ordenamientos jurídicos para salvaguardar la confidencialidad del traspaso de información. Una vez solventadas las cuestiones legislativas, el intercambio de información se daría de acuerdo a lo establecido por la OCDE, es decir, que los Estados cumplan con su obligación de entrega oportuna de información sobre un contribuyente sea automáticamente o petición de parte mediante una adecuada fuente de sus entidades financieras¹³⁵.

¹³² OCDE. *Declaración de resultados... Óp. Cit.*, p. 6.

¹³³ *Id.*, p 5.

¹³⁴ Las instituciones financieras no estadounidenses se encuentran obligadas a suministrar información a la administración tributaria norteamericana, directamente o por medio de las autoridades fiscales de su país, sobre las personas o entidades contribuyentes de impuestos en los EE.UU., que son titulares de cuentas en dichas instituciones.

¹³⁵ Flavia Mazzucco. *El fin del secreto bancario: El intercambio automático de información fiscal*. Santiago de Chile: Estudios Internacionales, 2016, pp. 1-4.

2.2 ¿Existe ilegalidad en la utilización de paraísos fiscales?

Luego de haber analizado los mecanismos de control fiscal anti-paraísos fiscales impulsados por el Ecuador y los Estados miembros de la OCDE, es necesario tratar de responder la pregunta que enmarca este trabajo de investigación sobre la libertad de empresa. ¿Es realmente ilegal la utilización de paraísos fiscales? La pregunta ha sido respondida mediante un “no” rotundo por parte de catedráticos, abogados y técnicos de hacienda donde se ha establecido que la actuación de los contribuyentes se encuentra legitimada siempre y cuando no haya una simulación o defraudación a la administración tributaria de los Estados¹³⁶. Dentro de esta misma línea de argumentación, la constitución de sociedades en paraísos fiscales responde a la necesidad del empresario de velar por la expansión de su modelo de negocio en uso de beneficios contables y jurídicos para que, de manera, no prohibida, se reduzca en cierta forma su carga impositiva¹³⁷.

Según Robert Wood, la utilización de los paraísos fiscales es una facultad del empresario de emprender actividades económicas transfronterizas haciendo valer su derecho de libertad empresarial¹³⁸. De la misma manera, Daniel Letjman opina que no existe de ninguna manera ilegalidad en utilizar sociedades, cuentas, fideicomisos o compraventa de acciones en jurisdicciones de menor imposición ya que es un derecho de libertad que tienen los empresarios de hacerlo¹³⁹. Sin embargo, ambos autores sostienen que existe una delgada línea entre la legalidad y la ilegalidad del uso de estas jurisdicciones que responden a criterios de las legislaciones de cada país. En palabras de Wildo Moya, la ilegalidad que puede poner un límite al derecho de libertad de empresa radica en la utilización de paraísos fiscales de manera dolosa cuando los contribuyentes realizan operaciones económicas de defraudación

¹³⁶ Guadalupe Davinzon. *Legalidad de los paraísos fiscales y la elusión fiscal en México*. Ciudad de México: Recai, 2014, p. 14.

¹³⁷ Varios autores relacionan directamente la legalidad de los paraísos fiscales con la planificación fiscal o ingeniería fiscal, donde, teniendo en cuenta los límites legales de los ordenamientos jurídicos, se realizan operaciones que reducen la carga impositiva de los contribuyentes. Siguiendo esta línea de razonamiento, varios líderes mundiales y organizaciones internacionales como la OCDE o Tax Justice Network creen que el verdadero problema de los paraísos fiscales radica en la legalidad de su uso.

¹³⁸ Robert Wood. *Tax Lessons From Soccer's Messi and Ronaldo Tax Evasion Cases*. San Francisco: 2016, p. 2.

¹³⁹ Analía Llorente. *¿Cuándo es ilegal tener cuentas en paraísos fiscales?*
http://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160406_paraíso_fiscal_offshore_panama_papers_cuenta_igual_all. (Acceso: 27/06/2017)

de la ley tributaria y escondan sus ingresos a las administraciones tributarias de sus países respectivos¹⁴⁰.

Teniendo en cuenta esto, la utilización de paraísos fiscales no es una actividad ilegal en sí misma, pues depende mucho del tipo de actividad realizada en dichas jurisdicciones¹⁴¹. Ahora bien, como hemos visto la simple utilización no dolosa de estas jurisdicciones es la expresión misma del derecho de libertad de empresa donde el contribuyente busca beneficios legales para aumentar sus réditos patrimoniales sin vulneración a una norma jurídica. Tal como se ha venido analizando, la figura de la planificación fiscal es la más utilizada al momento de incursionar en actividades de reducción de carga impositiva y debido a ello, nace el argumento de los Estados de luchar en contra de tal figura jurídica debido a que sus contribuyentes reducen su pago de impuestos de manera significativa por medios amparados en las legislaciones, normalmente provocadas por una descoordinación normativa.

La preocupación principal de las administraciones tributarias ha cambiado de esquema y es que pasó de ser la defraudación tributaria a la planificación fiscal mediante la elusión de la base imponible. El tema principal de preocupación para los Estados es la legalidad del uso de paraísos fiscales ya que se vuelve realmente complicado emprender una lucha contra una figura amparada por diversas legislaciones¹⁴². A pesar de ello, se emprendió una lucha para limitar el uso de los paraísos fiscales por medio del Plan de Acción BEPS donde las administraciones tributarias buscan parar el uso de medios legítimos para buscar un beneficio contable.

Esta problemática del aislamiento del derecho de libertad de empresa vinculada a la elusión fiscal nos da la pauta para establecer con certeza que los Estados no están respetando los derechos económicos de los empresarios; derechos catalogados como constitucionales en varios países. Es cuestionable que, pese a que las mismas autoridades de control tributario

¹⁴⁰ Wildo Moya. *¿Son legales los paraísos fiscales?* Santiago de Chile: Universidad de Chile, 2016, p. 33.

¹⁴¹ Como vimos en el primer capítulo de este trabajo de investigación, los paraísos fiscales se prestan para muchas interpretaciones jurídicas donde se debe realizar un análisis pormenorizado del tipo de actividad que realiza el contribuyente a fin de observar si existe una planificación fiscal legal o, por el contrario, si se está ante un delito tributario de defraudación impositiva.

¹⁴² María Félix Estrada. *Planificación fiscal agresiva vs. Economía de opción*. Madrid: Centro de Estudios de Garrigues, 2016, p. 8.

establecen la legalidad del uso de paraísos fiscales cuando no existe una ocultación dolosa de ingresos gravables¹⁴³, se empieza a fomentar una coerción jurídica sobre los empresarios que optan por ese modelo de negocio¹⁴⁴. De esta manera, se puede afirmar que el uso de jurisdicciones de baja carga impositiva no es ilegal basado en la libertad de empresa, con la salvedad de que se cumplan los parámetros normativos de cada Estado y no sean utilizados de forma dolosa para cometer delitos tipificados en las legislaciones de cada país.

2.3 Breve conclusión del segundo capítulo

La filtración de información hizo que muchos Estados tomen medidas directas en contra de aquellas personas y grupos económicos que constaban dentro de las listas del estudio jurídico panameño Mossack Fonseca. El objetivo de este segundo capítulo fue darle al lector pautas para entender las razones por las cuales los Estados impulsaron una serie de acciones en contra de la utilización de paraísos fiscales donde se inobservó, en muchas ocasiones, el derecho de libertad de empresa al no predominar una separación entre actividades lícitas e ilícitas. De igual manera, por medio de un estudio casuístico, se revelaron cifras de defraudación tributaria¹⁴⁵ de personajes de importancia mundial y se detalló el número exacto de servidores públicos y grupos económicos ecuatorianos que tienen actividades económicas en paraísos fiscales. Todo ello nos lleva a las siguientes breves conclusiones.

El Ecuador fue el primer país de América Latina en realizar una consulta popular con el objeto de que sus ciudadanos se pronuncien sobre los paraísos fiscales para que la Asamblea Nacional promulgue una ley que prohíba la utilización de estas jurisdicciones para

¹⁴³ Mario Pires. *Evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario*. Caracas: IDEPROCOP, 2015, p. 35.

¹⁴⁴ De la mano de la planificación fiscal y en concordancia con la elusión impositiva, varios autores catalogan a la utilización de lagunas jurídicas y falta de coordinación entre legislaciones como economía de opción. Esta figura establece que existe legitimidad en el uso de maniobras societarias para reducir el impacto fiscal dentro de una sociedad siempre y cuando se mantenga el cumplimiento de normas jurídicas. Un claro ejemplo de economía de opción es radicar como centro de operaciones a una sociedad en un paraíso fiscal bajo el alegato de que en esa jurisdicción se optimiza la mano de obra y hay mayor inversión. De esta manera, se legitima cabalmente la utilización de sociedades en paraísos fiscales donde no sólo se opta por una reducción de la carga impositiva.

¹⁴⁵ Tax Justice Network. *The Offshore Wrapper: The Panama Papers, one year on*. <http://www.taxjustice.net/2017/04/07/offshore-wrapper-panama-one-year/> (Acceso: 20/06/2017).

servidores públicos o para quienes deseen ejercer un cargo de elección popular. De la misma manera, el Estado ecuatoriano impulsó una serie de reformas tributarias¹⁴⁶ para evitar que los servidores públicos, personas naturales y personas jurídicas tengan beneficios tributarios por medio del uso de paraísos fiscales. Mediante un análisis del artículo 18 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se observó que existe una fuerte coerción jurídico-administrativa en contra del uso de los paraísos fiscales. Sin embargo, este cuerpo normativo no prevé una determinación de responsabilidad dolosa previa por parte del empresario. De esta manera, la justificación de limitación del derecho de libertad de empresa no se cumple al ser un acto legislativo carente de legitimación para anular un derecho constitucional consagrado.

Por su parte, en el plano internacional, los Papeles de Panamá tuvieron una gran repercusión en el ámbito jurídico, político y económico, lo que motivó a la OCDE a impulsar varias herramientas jurídicas para frenar el uso de los paraísos fiscales bajo el argumento de que los montos de capital depositados y distribuidos en dichas jurisdicciones representan un gran perjuicio para los demás países y sus recaudaciones fiscales. Por ello, se impulsó el Plan de Acción BEPS y el Foro Global sobre Transparencia Fiscal donde el objetivo trascendental es luchar contra la planificación fiscal por medio del intercambio de información entre administraciones tributarias y la homogenización de las legislaciones en materia de control fiscal.

Teniendo en cuenta todas las herramientas empleadas por los Estados para exterminar el uso de los paraísos fiscales, podemos darnos cuenta de que no se toma en cuenta en lo más mínimo el tipo de actividad realizada en dichas jurisdicciones y el derecho de los empresarios a tomar las medidas que se crean necesarias con el fin de solventar su actividad económica. Como hemos visto, la utilización de paraísos fiscales¹⁴⁷ no es una actividad ilícita *per se* y por esa misma razón, se configura el derecho constitucional de libertad de empresa que asiste a toda persona al emprender en una actividad económica.

¹⁴⁶ Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, Ley Orgánica de Solidaridad fueron algunas de las leyes y reformas que se implementó para evitar la fuga de capitales a paraísos fiscales y darles un mayor control administrativo a los contribuyentes.

¹⁴⁷ Para la constitución de sociedades, aperturas de cuentas, vinculaciones accionarias, etc.

Ahora bien, a la luz de la filtración de información de los Papeles de Panamá, también se determinó un uso doloso de estas jurisdicciones por gran parte de contribuyentes alrededor del mundo donde se cometían delitos como malversación de fondos públicos, enriquecimiento injustificado y evasión fiscal. Teniendo en cuenta eso, los Estados tienen legitimada la lucha en contra del mal uso de los paraísos fiscales, siempre y cuando se separen los tipos de legalidad de las actividades realizadas dentro de estas jurisdicciones¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Wilson Acevedo (ed). *La legalidad de los paraísos fiscales*. Medellín: UDEA, 2008, p. 26.

Capítulo III

3. Derecho de libertad de empresa y su posible vulneración en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Como hemos observado, las revelaciones de los Papeles de Panamá revolucionaron el campo jurídico tributario actual de varios países. Como consecuencia de ello, encontramos que se ha venido desarrollando múltiples restricciones de carácter jurídico y administrativo, como las contempladas en la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, para frenar y castigar el abuso de paraísos fiscales.

Sin embargo, el derecho de libertad de empresa representa un derecho económico inherente al ciudadano cuya esfera de protección debería ser amplia al ser un derecho constitucional, con lo cual su inobservancia, por parte de las autoridades administrativas del Estado y sus órganos de gobierno, configura una violación a un estatus jurídico superior¹⁴⁹. De esto nace un choque de preceptos constitucionales que protegen realidades jurídicas distintas. Por un lado, la libertad de empresa protege el bien jurídico de la iniciativa privada, la producción y el desarrollo económico del individuo. Por otro lado, la recaudación de tributos protege el desarrollo integral de la sociedad.

Teniendo en cuenta esto, es necesario abordar la problemática que abarca el ejercicio del derecho de libertad de empresa en materia de planificación tributaria y los principios tributarios que rigen el desarrollo del régimen fiscal ecuatoriano, a fin de determinar si es posible asegurar que en el Ecuador hay una violación constitucional a la libertad de empresa con motivo de las restricciones jurídicas generalizadas a la utilización de paraísos fiscales¹⁵⁰.

¹⁴⁹ Elvira López. *Iniciación al Derecho*. Madrid: Delta Ediciones, 2006, p. 101.

¹⁵⁰ Con especial mención a las siguientes reformas tributarias y cuerpos normativos: Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria de 29 de diciembre de 2007, Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno de 23 de diciembre de 2009, Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal de 29 de diciembre de 2014, Ley Orgánica de Solidaridad de 20 de mayo de 2016 y la Ley Orgánica para la Aplicación de la Consulta Popular de 2017. Se toman como base de análisis, puesto a que ninguno de los cuerpos normativos mencionados presupone una determinación previa del tipo de actividad realizada en paraísos fiscales.

3.1 Principios tributarios en el ordenamiento jurídico ecuatoriano y su estatus constitucional frente al ejercicio de libertad de empresa

Los principios del régimen constitucional tributario implican que la actuación de la Administración Tributaria tiene límites marcados en cuanto a su potestad de recaudación fiscal y presupone que su cumplimiento legitima la actuación del mismo frente a los particulares¹⁵¹. De esta manera, el artículo 300 de la Constitución establece que el régimen fiscal se regirá bajo los principios de generalidad, progresividad, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria¹⁵². A su vez, encontramos que la necesidad del Estado hacia la obtención de ingresos fiscales se encuentra amparada bajo la tesis del Estado Social de Derechos, mismo que limita por esencia el derecho de libertad de empresa al promulgar que el interés común de la sociedad tiene predominancia por sobre los intereses privados individuales con el fin de cumplir con los objetivos del régimen económico del Estado¹⁵³.

Siguiendo este contrargumento, podemos establecer con certeza y amparados en lo tratado anteriormente en este trabajo de investigación, que el derecho de libertad de empresa no es absoluto ya que debe ser limitado o regulado cada que el legislador opte por una prevalencia de principios constitucionales a la luz del sistema económico social y solidario. Esta limitación se encuentra amparada bajo la tesis del Estado Social de Derechos mediante el cual, el interés general predomina por sobre el interés particular.

Sin embargo, realizando un análisis profundo de lo que la teoría del Estado Social de Derechos representa, encontramos que el sistema de gobierno constitucional representa un límite a los poderes públicos ya que el Estado se ve en la obligación de garantizar y respetar los derechos establecidos por el Constituyente en la Constitución. Siguiendo esta línea de argumentación hacia la teoría del Estado Social de Derechos y la predominancia de la economía social, Ramiro Ávila Santamaría establece que los derechos reconocidos en la Constitución son de ejercicio individual y colectivo, donde todos ellos se encuentran por

¹⁵² Juan Bravo. *Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008, p. 54

¹⁵³ Constitución del Ecuador. Artículo 83.7. Registro Oficial No. 499 de 20 de octubre de 2008.

encima del Estado y se desarrollan de manera integral en el tiempo de acuerdo a las necesidades sociales. Por ello es que los derechos constitucionales son llamados a ser protegidos mediante las garantías jurisdiccionales¹⁵⁴. De esta manera, la libertad de empresa, al ser reconocido como un derecho constitucional en el Ecuador, debe ser protegido y no vulnerado ya que representa un mandamiento de no intervención al Estado y presuponen un límite a los poderes públicos¹⁵⁵. Ahora bien, es necesario resaltar que no es un derecho de aplicación absoluta ya puede ser regulado por el Estado cuando haya una prevalencia de principios constitucionales. El Estado puede trasgredir este derecho cuando exista una necesidad imperiosa de cumplir necesidades colectivas, sin embargo, como se ahondó en el primer capítulo, existe un quebrantamiento del derecho por parte del Estado cuando la medida no respeta el núcleo esencial y no se justifique en derecho su trasgresión.

Como se ha analizado en el capítulo I, el régimen fiscal y la recaudación de tributos forman parte integral del desarrollo del Estado. Por mandato constitucional, la política económica se centra en lo social y solidario¹⁵⁶ por lo que el régimen tributario obtiene una importancia absoluta para solventar las necesidades comunes de la sociedad ecuatoriana. Siendo así, el ordenamiento jurídico ecuatoriano y el de la mayoría de países pondera con mayor esfuerzo la recaudación fiscal que la libertad de empresa basándose en los deberes que el Estado debe cumplir en cuanto al financiamiento de obra pública y sostenimiento integral de la sociedad¹⁵⁷.

De ello se desprende que el régimen fiscal atiende al bien común de la sociedad y ayuda a alcanzar los objetivos de igualdad social y redistribución de la riqueza de un Estado

¹⁵⁴ Ramiro Ávila. "El constitucionalismo ecuatoriano, una breve caracterización de la Constitución del 2008". *Tendencias del Constitucionalismo en Iberoamérica*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2009, p. 967.

¹⁵⁵ *Id.*, p. 344.

¹⁵⁶ Principal argumento a favor del Estado para limitar el ejercicio del derecho de libertad de empresa observando los considerandos del Decreto Ejecutivo No. 1269 de 7 de diciembre de 2016 que impulsó la Consulta Popular de 2017 en contra de los paraísos fiscales.

¹⁵⁷ Esta prevalencia de la actividad recaudatoria se puede observar con la gran arremetida legislativa impulsada por el Estado ecuatoriano donde, sin importar el tipo de actividad realizada en jurisdicciones de baja imposición fiscal, se pretende castigar por medio de aumento de porcentajes a tributar por concepto de impuesto a la renta a empresarios que ejerzan actividades en paraísos fiscales, presunciones de hecho y no de derecho de una verdadera actividad económica lícita en estas jurisdicciones y destituciones administrativas de cargos públicos sin probar la posible ilicitud en el uso de paraísos fiscales.

Social de Derechos, siendo las herramientas constitucionales usadas por el Estado ecuatoriano para limitar el derecho de la libre empresa de los ciudadanos. De igual manera, existe un fuerte contra argumento en cuanto a la aplicación del derecho de libertad de empresa en el Ecuador y es que este no tiene un alcance absoluto y por ende se pone en duda su protección jurisdiccional¹⁵⁸.

Sin embargo, el uso de paraísos fiscales de manera lícita en acogida a la planificación fiscal por parte de los contribuyentes, no representa más que el alcance mismo del derecho de libertad de empresa¹⁵⁹; derecho que obtiene una categoría constitucional en la legislación nacional. Como bien vimos, no existe como tal una aplicación absoluta de este derecho pues el modelo económico en el Ecuador se orienta al interés común y social, sin embargo, no puede ser vulnerado ni limitado por formar parte del catálogo de derechos de libertad en nuestra Constitución¹⁶⁰.

Siguiendo esta línea de argumentación y en atención al contra argumento de la aplicación no absoluta del derecho en cuestión, debemos considerar que el ejercicio de un derecho constitucional representa un límite a los poderes públicos en cuanto a su inobservancia. Tomando como referencia el análisis de la Corte Constitucional colombiana y la licitud de las actividades realizadas en paraísos fiscales, un derecho constitucional puede ser limitado en cuanto a su aplicación siempre que exista una ley o un mandato constitucional expreso debidamente motivado en derecho, pero no está legitimado que esta limitación anule por completo el núcleo esencial de tales derechos¹⁶¹. Este núcleo representa un límite al

¹⁵⁸ En el capítulo I de este ensayo jurídico, se analizó la aplicación tanto jurisprudencial como doctrinaria del derecho de libertad de empresa. Dentro de ese análisis, se llegó a la conclusión de que de la lectura del artículo 66.15 de la Constitución se desprende una limitación de que las actividades económicas deben atender a la responsabilidad social y ambiental que encubre el Estado Social de Derechos.

¹⁵⁹ El ejercicio de este derecho mediante actividades lícitas en jurisdicciones de menor imposición desvela un grado de alcance de la libertad empresarial en cuanto al direccionamiento y manejo de las actividades económicas. Al no existir una vulneración a un precepto jurídico, la restricción de este derecho no se encuentra legitimada por parte de los poderes del Estado. La jurisprudencia colombiana y chilena nos da la pauta de que la importancia de este derecho en la sociedad representa un mandato de no hacer en cuanto a la intromisión de la administración tributaria en la esfera privada del empresario. La inobservancia de este derecho mediante coerciones normativas, desvela una falta de profundidad del alcance de este derecho y una violación al mismo al no existir una separación entre uso doloso y uso legal de los paraísos fiscales.

¹⁶⁰ Antonio Cidoncha. *Libertad de empresa... Óp. cit.*, p. 202.

¹⁶¹ Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-756/08, de 30 de julio de 2008.

legislador de no vulnerar lo que el derecho confiere al ciudadano, tal como lo establecen expresamente los artículos 11.4 y 11.6 de la Constitución¹⁶². En este caso, nuestra legislación constitucional reconoce que ninguna norma jurídica puede desconocer y restringir el contenido de los derechos establecidos en la Constitución y a su vez, establece una igual jerarquía normativa entre derechos constitucionales.

Con este argumento, se sostiene que el derecho de libertad de empresa, en amparo del ciudadano que utiliza paraísos fiscales de manera lícita en atención a una planificación fiscal societaria, no puede ni debe ser vulnerado por normas jurídicas de rango inferior o trasgredido en su totalidad sin una justificación que legitime tal limitación¹⁶³. De la misma manera, su núcleo esencial¹⁶⁴ debe ser garantizado por los órganos de justicia en estricto cumplimiento al mandato constitucional del artículo 11.4 y 11.6 de la Constitución. En atención al argumento de que el derecho de libertad de empresa puede ser inobservado en cuanto exista un mandato legal expreso motivado en derecho¹⁶⁵, cabe indicar que tal premisa sería suficiente para limitar el derecho de libertad de empresa cuando exista una actuación del ciudadano por fuera de lo legal, lo cual no es el caso de la hipótesis que se maneja en este ensayo.

Con ello, el mandato legal para la coerción del derecho constitucional no se legitima, bajo mi punto de vista, ya que, como hemos observado, la actividad económica es plenamente lícita en aras a la planificación fiscal, configurándose así un verdadero derecho en pleno ejercicio. De la misma manera, las sanciones legislativas y administrativas impuestas por el

¹⁶² Constitución de la República del Ecuador. Artículo 11. Registro Oficial No. 499 de 20 de octubre de 2008.

¹⁶³ Dentro del principio de jerarquía normativa y en atención a lo analizado en el capítulo II de este trabajo, se observó que ha habido un incremento de normas anti paraísos fiscales desde la revelación de los Papeles de Panamá. Varias de estas leyes son orgánicas, es decir, que se encuentran facultadas para regular derechos constitucionales. Sin embargo, deben atender a no vulnerar su núcleo esencial, es decir, el alcance mismo del derecho a fin de no anularlo.

¹⁶⁴ Como se analizó anteriormente, el núcleo esencial del derecho constitucional refleja un ámbito intangible e impenetrable por parte de los poderes públicos. Es aquella parte del derecho que es indispensable para que le permita a su titular la satisfacción de aquellos intereses para cuyo ejercicio se otorga. En palabras del Tribunal Constitucional español dentro del caso *Nicolás Redondo y otros c. Real Decreto 17/1997*, los límites injustificados a la libertad de empresa lo hacen un derecho impracticable, vulnerándolo en todo sentido.

¹⁶⁵ Como los casos de las reformas tributarias impulsadas por el Ejecutivo en donde se expidieron en razón a un fundamento jurídico de violación a los intereses del Estado y la no consecución de los fines fiscales.

Estado ecuatoriano¹⁶⁶ bajo una no distinción del tipo de actividades realizadas por los ciudadanos en paraísos fiscales, son un contrasentido jurídico ya que se está prohibiendo de manera general un ejercicio de un derecho constitucional sin un juicio de responsabilidad de por medio, donde claramente existe ya no solo violación a un derecho constitucional de libertad de empresa sino también se configuraría una falta grave a la presunción de inocencia¹⁶⁷.

Tal como se han ido desarrollando las normas jurídicas anti paraísos fiscales a la luz de los Papeles de Panamá¹⁶⁸, podemos darnos cuenta de que existe una suposición de prevalencia de la actividad recaudatoria fiscal por sobre los derechos económicos de los ciudadanos. Los principios tributarios son herramientas jurídicas que legitiman la actuación de la administración tributaria en la búsqueda del pago de impuestos, tasas y contribuciones¹⁶⁹. Sin embargo, bajo mi perspectiva, son principios constitucionales de igual relevancia jurídica que los derechos de libertad, de los que forma parte el derecho de libertad de empresa¹⁷⁰. Esto lo sostengo en referencia a lo que se ha venido desarrollando en este trabajo de investigación en cuanto los derechos de libertad otorgan al ciudadano un amplio margen de acción para la realización de actividades económicas; acción que debe estar garantizada por el Estado y sujeta a ninguna restricción por parte de los poderes públicos siempre que se maneje dentro del marco de la licitud¹⁷¹.

Si bien la legislación tributaria opera en arras a la consecución de fines sociales e integrales dentro de un Estado Social de Derechos, el ejercicio del derecho de libertad de empresa como un derecho de libertad implica límites a los poderes públicos en cuanto a su vulneración como una obligación de no hacer¹⁷². Más aún si es que la actividad económica

¹⁶⁶ Refiriéndome a las reformas tratadas en los capítulos anteriores y sobre todo en la Ley para la Aplicación de la Consulta Popular de 2017.

¹⁶⁷ José García Falconí. *Aplicabilidad del principio de presunción de inocencia*. Tesis doctoral. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, 2009, p. 11.

¹⁶⁸ Refiriéndome a las reformas tributarias tratadas en el capítulo II y la Ley para la Aplicación de la Consulta Popular sobre Paraísos Fiscales.

¹⁶⁹ Rubén Andrade. *Legislación económica ecuatoriana*. Quito: Abya-Yala. 2003, p. 83.

¹⁷⁰ En observancia a lo establecido por el artículo 11.6 de la Constitución del Ecuador donde se otorga la misma jerarquía constitucional a todos los derechos consagrados en la Constitución.

¹⁷¹ Antonio Cidoncha. *Libertad de empresa... Óp. cit.*, p. 204

¹⁷² *Id.*, p. 206.

realizada en jurisdicciones de baja carga fiscal no viola un precepto normativo puntual. En este caso, el ciudadano, bajo el manto de un derecho de libertad consagrado, tiene plenas facultades para expandir su empresa y de ello beneficiarse lucrativamente. Como se ahondó en el capítulo I, la empresa como institución social forma parte de los planes del Estado ecuatoriano para la consecución de los objetivos del régimen económico¹⁷³.

Por tanto, todos aquellos principios constitucionales en materia fiscal deben atender a que la autoridad tributaria legitime su actuación para la consecución de la recaudación tributaria valiéndose de la carga constitucional que representa el régimen fiscal para el Estado, pero también deben observar y respetar los derechos de los contribuyentes a direccionar su actividad económica de la manera que les parezca más idónea como consecuencia del respeto al núcleo esencial del derecho constitucional y teniendo en cuenta el grado de protección de este precepto al ser un derecho de libertad.

Ahora bien, existe una verdadera variedad de opiniones entre autores que señalan el grado de inviolabilidad del derecho de libertad de empresa en atención a los límites trascendentales que representa un modelo económico social. A fin de determinar la protección al núcleo esencial del derecho en cuestión, existen dos teorías que se contradicen en cuanto a la protección que este derecho constitucional debe tener.

En primer lugar, la teoría relativa del núcleo esencial puede ser señalada como un fuerte contraargumento en contra de la hipótesis que se maneja en este trabajo de investigación pues radica en que el derecho de libertad de empresa, al ser un derecho individual, puede ser limitado en aras a la concepción del Estado Social de Derechos y la aplicación del modelo económico social¹⁷⁴. Según esta teoría, la protección del núcleo esencial se da una vez limitado el derecho por parte de los poderes públicos y en el momento en el que opera la ponderación en concordancia con el principio de proporcionalidad¹⁷⁵. Este principio es la herramienta jurídica para limitar el contenido esencial del derecho de libertad

¹⁷³ Constitución de la República del Ecuador. Artículo 283. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

¹⁷⁴ Pietro Sanchís. *La limitación de derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades*. Madrid: Universidad Carlos III, 2000, p. 438.

¹⁷⁵ Miguel Carbonell. "El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales" *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional* (2008), p. 10.

de empresa bajo la concepción de que no existen derechos absolutos y que cada uno de ellos pueden ser limitados. La limitación al derecho de libertad de empresa es legítima cuando la medida es adecuada, necesaria y proporcional¹⁷⁶ a juicio del Legislador y los poderes públicos¹⁷⁷.

En contraposición con la postura relativa, encontramos la teoría absoluta del contenido esencial del derecho de libertad de empresa. Esta postura es acogida por autores como Aragón Reyes, Rubio Llorente y Arroyo Jiménez y se basa en que todo derecho tiene un contenido irreductible que debe ser preservado ya que, sin ese núcleo, el derecho perdería su razón de ser. De esta manera, cualquier limitación o trasgresión a ese contenido esencial representa una acción inconstitucional¹⁷⁸. La idea de revestir de esta protección al derecho de libertad de empresa es que forma parte de un catálogo importante de derechos dentro de los ordenamientos jurídicos internacionales. En el caso de Ecuador, esta idea de la teoría absoluta se alinea con el argumento de que los derechos de libertad proponen un límite de acción al Estado. Es por ello que, a pesar de que su aplicación sea restringida, no podrá nunca verse violado este precepto de libertad.

Personalmente me inclino a pensar que la teoría absoluta del derecho de libertad de empresa tiene mayor validez jurídica que la teoría relativa puesto que ésta tiene una serie de falencias que las analizaré a continuación. Cabe señalar, que la teoría absoluta puede tornarse en un irreal jurídico puesto a que impone una barrera de acción al Estado en cuanto a su actuación y al ser un contenido jurídico de poco desarrollo, puede parecer inoponible ante las acciones de los poderes públicos. Sin embargo, creo que tiene una mayor validez ya que la teoría relativa se aplica con dos falencias a mi entender.

La primera es que en el ejercicio del juicio de proporcionalidad no hay un límite jurídico que le imponga al Estado parámetros de ponderación. Esto puede derivar en intromisiones arbitrarias del Estado y los poderes públicos en la iniciativa privada de los

¹⁷⁶ Según Antonio Cidoncha, la proporcionalidad se aplica cuando el interés de la restricción del derecho de más ventajas que sacrificios a sus titulares. Es una situación de ponderación de derechos en la cual se debe observar cuál predomina en razón de un caso concreto.

¹⁷⁷ Manuel Aragón Reyes. *La constitución económica... Óp. cit.*, p. 174.

¹⁷⁸ *Id.*, p. 180.

ciudadanos¹⁷⁹. Una segunda falencia es que la libertad de empresa se ve expuesta a una serie de limitaciones que responden a nociones de la economía social y el interés común, es decir, a conceptos jurídicos indeterminados. Con ello, el derecho de libertad de empresa puede ser opacado y trasgredido totalmente con la argumentación de conceptos jurídicos amplios como el interés común social en el campo económico y tributario. Por esto, soy de la idea de que la aplicación de la teoría relativa sobre la limitación del contenido esencial del derecho de libertad de empresa debe ser muy rigurosa para evitar restricciones arbitrarias y una desconfiguración del derecho en cuestión¹⁸⁰.

3.2 Vulneración al derecho de libertad de empresa en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

Por todo lo analizado a lo largo de este ensayo jurídico, podemos entender que un derecho constitucional es vulnerado cuando no es legítima su inobservancia en el sentido de que el legislador no argumente en debida forma su limitación, cuando no exista una ley que expresamente regule el ejercicio de tal derecho y cuando la restricción impuesta por el legislador o por un acto de la administración pública no respete su núcleo esencial¹⁸¹. El aparato legislativo ecuatoriano desarrolló una multiplicidad de normas jurídicas de regulación fiscal al momento en que se volvió pública la información de los Papeles de Panamá. Todas las prohibiciones legislativas explicadas durante el primer y segundo capítulo, no tomaron en cuenta el derecho de libertad de los ciudadanos de acometer actividades económicas lícitas en conformidad con las necesidades del mercado ya que se realizó una prohibición generalizada del uso de paraísos fiscales.

Muchas de las leyes orgánicas que regulan el ejercicio de este derecho en nuestra legislación se muestran indiferentes al tipo de actividad que el ciudadano realiza en estas jurisdicciones¹⁸² y, por el contrario, imponen una regulación absoluta y directa a todo aquél que se encuentre vinculado jurídicamente con Estados catalogados como paraísos fiscales

¹⁷⁹ Antonio Cidoncha. *Libertad de empresa... Óp. cit.*, p. 278.

¹⁸⁰ Alfonso Palacio. "Reserva de ley en los derechos fundamentales" *Revista de Derecho del Estado* (2005), p. 155.

¹⁸¹ Cándido Paz-Ares y Jesús Alfaro. *Comentarios a la Constitución española*. Madrid: Editorial Civitas, 2002, p. 994.

¹⁸² Tal es el caso de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal.

según la administración tributaria. Al no existir una determinación de responsabilidad previa, evidentemente la legitimación del Estado ecuatoriano para coartar un derecho constitucional y prohibir el uso de estas jurisdicciones fiscales no se configura ya que no es posible fundamentar en derecho la restricción misma de una figura tributaria lícita o no prohibida.

De la misma manera, el legislador, en su obsesión por combatir los paraísos fiscales y en atención al nivel de perjuicio para las arcas estatales, viola la presunción de inocencia de los empresarios ya que, en muchas ocasiones, los paraísos fiscales son utilizados con la finalidad de encontrar un modelo de economía de opción¹⁸³ cuyas actuaciones se encuentran amparadas por la ley.

Siguiendo esta línea de argumentación, se ha determinado que el legislador no se encuentra con la potestad de vulnerar el núcleo esencial del derecho de libertad de empresa. Este núcleo esencial se entiende como la libertad del empresario en fundar, organizar y direccionar su actividad económica respondiendo a las necesidades comerciales del momento en aras a la consecución de un beneficio económico amparado por los derechos de libertad¹⁸⁴.

Sin embargo, varias normas jurídicas en nuestra legislación inobservan esta protección al derecho en cuestión. Otro ejemplo de ello es lo establecido por el Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en cuanto a la fijación presuntiva del máximo de la tarifa de Impuesto a la Renta de personas naturales cuando el contribuyente haya establecido como residencia fiscal una jurisdicción de menor imposición¹⁸⁵. Claramente existe una violación al derecho de libertad de empresa pues no se realiza un juicio sobre si la actividad del contribuyente es ilícita o por el contrario se encuentra aplicando la figura de la planificación fiscal o simplemente su actividad tiene diferentes objetivos. De esta manera, se coarta la facultad del ciudadano de direccionar su actividad económica mediante una medida legislativa sin un verdadero fundamento jurídico

¹⁸³ María Félix Estrada. *¿Planificación fiscal agresiva... Óp. cit.*, p. 51?

¹⁸⁴ Cándido Paz-Ares y Jesús Alfaro. "Artículo 38". *Comentarios a la Constitución española* (2008), pp. 981-983.

¹⁸⁵ Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Artículo 5. Decreto No. 539 de 29 de diciembre de 2014.

que legitime su limitación pues si un precepto constitucional es avalado y protegido por el ordenamiento jurídico, es un contrasentido imaginar que el mismo cause un perjuicio para la legislación ecuatoriana¹⁸⁶.

Por otro lado, es necesario reconocer que la fuga masiva de capitales hacia este tipo de jurisdicciones fiscales representa una gran afectación hacia los Estados. Esto lo observamos tras el análisis realizado en el capítulo II de este trabajo donde se evidenció que el desbalance económico de los Estados latinoamericanos en su recaudación fiscal es de cerca de \$255.000 millones de dólares¹⁸⁷. Ante ello, las acciones estatales contra el uso de paraísos fiscales parecerían estar legitimadas en cuanto a que la pérdida económica por la no recaudación de tributos repercute en un marco atentatorio contra el régimen económico social y solidario, legitimando así la limitación al derecho de libertad de empresa de los ciudadanos al estar trasgrediendo un objetivo general de la sociedad como lo es el financiamiento de la estructura económica estatal.

Sin embargo, la OCDE ha reconocido la legalidad del uso de la planificación fiscal, pues no es más que métodos jurídicos y contables para reducir la carga fiscal de los contribuyentes configurándose así la figura de la elusión tributaria¹⁸⁸. Si la misma OCDE reconoce la legalidad del uso de paraísos fiscales con fines no dolosos, es incoherente e ilegítimo que el Estado ecuatoriano emprenda acciones indistintas e indiferentes para combatir, de manera generalizada, una lucha en contra de los ciudadanos que opten por este modelo de negocio. Como bien hemos visto, existe una violación al derecho constitucional de libertad de empresa ya que no se ha respetado sus alcances en cuanto la preservación de su núcleo esencial, la legitimidad del Estado en cuanto a su vulneración y su protección integral como un derecho de libertad, mismo que impone un límite de actuación a los poderes públicos, rol que no se cumple por parte del Estado ecuatoriano en su afán de regular mediante cualquier método de coerción el uso de paraísos fiscales.

¹⁸⁶ Entendemos que la legitimidad del Estado para limitar el ejercicio de un derecho constitucional se desprende de una afectación o abuso de tal derecho lo que representa un daño al ordenamiento jurídico.

¹⁸⁷ Tax Justice Network. *The Offshore Wrapper: The Panama Papers, one year on*.
<http://www.taxjustice.net/2017/04/07/offshore-wrapper-panama-one-year/> (Acceso: 31/07/2017)

¹⁸⁸ OCDE. *International tax avoidance and evasion*. Paris: 1987, p. 11.

Por todo ello, sí existe una vulneración al derecho de libertad de empresa al no existir dentro de las medidas legislativas anti paraísos fiscales, como el caso de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, una determinación de responsabilidad jurídica de por medio. Esta falta de determinación influye negativamente en la legitimación de los poderes públicos para limitar un derecho constitucional. De la misma manera, hay que entender que la utilización de paraísos fiscales sin fines dolosos e ilegítimos repercute en la expresión misma del núcleo esencial del derecho de libertad de empresa; esto es libertad de fundación, de organización y sobre todo de dirección de la actividad económica. Si el precepto de utilización de paraísos fiscales como medio de consecución de beneficios económicos no atenta contra una norma jurídica, no existe legitimación estatal para la limitación e inobservancia del derecho y por lo tanto se restringe injustificadamente el ejercicio del mismo cayendo en una limitación inconstitucional¹⁸⁹.

Al ser un derecho de libertad, trae consigo un mandato de no intromisión ilegítima de los poderes públicos¹⁹⁰. Siguiendo esta línea de argumentación, el legislador no puede minimizar el contenido de este derecho y en caso de duda debe aplicar el ejercicio libertario del derecho por sobre la restricción del mismo¹⁹¹. Si la limitación del derecho por parte del Estado, como hemos visto, no se legitima por existir una saturación de presunciones de derecho ante actuaciones lícitas de los contribuyentes, se está obrando en contrasentido ya que se está restringiendo un derecho sin una prueba de responsabilidad que demuestre como válida la limitación. Esto, sin duda, repercute en una falta de legitimación de los poderes públicos para restringir un derecho constitucional y se vulnera la protección de los derechos de libertad en cuanto el legislador no opta por el reconocimiento del principio *favor libertatis*.

Como consecuencia de esta vulneración, existe un desbalance jurídico dentro de nuestra legislación constitucional y tributaria ya que se estaría afectando el principio de igualdad ante ley en el sentido en que el ciudadano no puede hacer oponible su derecho constitucional a la libre empresa ante un acto de la administración pública ya que su derecho

¹⁸⁹ Como consecuencia de la aplicación de la teoría absoluta del núcleo esencial del derecho de libertad de empresa.

¹⁹⁰ Antonio Cidoncha. *La libertad de empresa... Óp. cit.*, p. 204.

¹⁹¹ Gaspar Ariño. *Principios constitucionales... Óp. cit.*, p. 97.

ha perdido valor jurídico para el Estado y los órganos jurisdiccionales¹⁹². De igual manera, se está limitando injustificadamente un derecho de libertad cuyas consecuencias serían fuertemente atentatorias contra las libertades individuales que constituyen límites negativos para los poderes públicos¹⁹³. Con esta afectación a las libertades individuales, un Estado empieza a carecer de democracia y esto conlleva paulatinamente a la extinción de la iniciativa privada, pues los empresarios no encuentran seguridad jurídica en la legislación tributaria para poder seguir sobrellevando sus actividades económicas, lo que repercute en la desconfiguración de la empresa privada como institución económico-social¹⁹⁴.

Una vez analizado la vulneración al derecho de libertad de empresa, es necesario dotar de una solución jurídica al fenómeno tratado en este trabajo de titulación. Como se vio anteriormente, el precepto normativo dispuesto por el artículo 18 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude fiscal basa su fundamento en una simple presunción, en donde, por el mero hecho de que la mayoría de socios de una persona jurídica tengan residencia fiscal en jurisdicciones de menor imposición, se incrementa la tarifa de Impuesto a la Renta para sociedades del 22% al 25% a modo de sanción jurídica. Ahora bien, sin una regulación legal o administrativa sobre el tipo de actividades realizadas por los socios de la sociedad la presunción del mencionado artículo empieza a resaltar en vulneratoria de derechos y en especial del derecho de libertad de empresa.

En virtud de ello, parece razonable encontrar una respuesta para que aquella norma tributaria no recaiga en inconstitucional o en su defecto, sea declarada como tal. A modo de comparación, la Ley Orgánica para la Aplicación de la Consulta Popular sobre Paraísos Fiscales en su artículo 9 establece el procedimiento administrativo a seguir cuando un servidor público se vea inmiscuido dentro de las causales de destitución de su cargo cuando haya indicios de relación con paraísos fiscales. La presente ley le otorga potestad a la Contraloría General del Estado para que efectúe el proceso administrativo de destitución del cargo. Para ello, se realiza un examen especial para determinar si el servidor público realizó

¹⁹² Piero Calamandrei. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: EJE, 1973, p. 418.

¹⁹³ Comisión Nacional de Derechos Humanos de México. *Los Derechos de Libertad*. Washington DC: 2015, p. 1.

¹⁹⁴ Santiago Echevarría. *Introducción a la economía de la empresa*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos, 2006, p. 3.

una conducta categorizada por la ley como causal de destitución. Lo interesante es que la Contraloría General del Estado permite que el imputado ejerza su derecho a la defensa y presente pruebas de descargo para discutir una posible responsabilidad administrativa y penal.

Ahora bien, el poder tributario establece que sólo se podrá modificar un tributo mediante acto legislativo, previa iniciativa de la Función Ejecutiva en concordancia con el principio de reserva de ley. Por ello, una posible salida es que la Asamblea Nacional bajo pedido expreso de la Función Ejecutiva disponga un precepto normativo donde requiera que para el aumento de la tarifa de Impuesto a la Renta de Sociedades se realice un examen previo a fin de determinar el tipo de actividad realizada por los socios.

La entidad a cargo del examen especial previo debe ser el Servicio de Rentas Internas¹⁹⁵ y debe ser manejado de modo similar al estructurado por la Ley Orgánica para la Aplicación de la Consulta Popular, es decir, permitir al empresario/contribuyente ejercer su derecho a la defensa presentando pruebas de descargo a modo de probar o no el hecho generador. De esta forma, las medidas anti paraísos fiscales recaerían exclusivamente sobre contribuyentes que realicen una actividad ilícita que atente contra la administración tributaria ecuatoriana.

De esta manera se cumplen dos objetivos que han sido cuestionados a lo largo de este trabajo: 1. La norma tributaria evita la inconstitucionalidad ya que existe una declaración de responsabilidad del contribuyente y por ende se legitima la trasgresión del derecho de libertad de empresa. 2. La norma acoge el derecho a la defensa del sujeto pasivo, imposibilita una posible interposición de recursos posteriores haciendo efectivo el cumplimiento de los derechos de protección del ciudadano. De igual manera, se cumpliría con el verdadero sentido de las normas anti paraísos fiscales que es castigar a quien no actúe conforme al ordenamiento jurídico lo que repercute en una pérdida financiera para el Ecuador.

¹⁹⁵ De acuerdo a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, entre las facultades de la institución se encuentra efectuar la determinación de tributos e imponer sanciones administrativas.

Capítulo IV

4. Conclusiones y recomendaciones

De la investigación realizada se puede llegar a las siguientes conclusiones y recomendaciones:

1. El derecho de libertad de empresa es un derecho constitucional dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. La Constitución lo reconoce dentro de los derechos de libertad de los ciudadanos lo que le otorga un grado de protección e inviolabilidad importante. De ello se desprende que el derecho de libertad de empresa no puede ni debe ser perturbado por los poderes públicos estatales de manera injustificada en razón de que tiene relación con la autonomía individual de los ciudadanos.
2. Al ser un derecho de poco desarrollo normativo y jurisprudencial, cuyo ejercicio se ve opacado frente acciones tanto legislativas como administrativas por parte de los Estados, como es el caso de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, se debe reconocer que el límite trascendental al derecho en cuestión es el Estado Social de Derechos y Justicia. Esta figura constitucional se orienta al elemento de justicia social, es decir, define al Estado como proveedor de servicios, bienestar y distribución de riqueza lo que hace que el ciudadano vea superadas sus expectativas particulares en aras a conseguir la satisfacción general de la sociedad.
3. En cuanto a los alcances del derecho de libertad de empresa podemos establecer que existen tres facetas de la actividad económica que deben ser protegidas en menor y mayor grado. Siendo así, la libertad de empresa radica en libertad de fundación de la actividad económica, libertad de organización de la actividad económica por parte del empresario y libertad de direccionamiento de la actividad. Dentro de la libertad de direccionamiento empresarial, la doctrina y jurisprudencia alemana se ha acogido a la idea de que es la esfera que mayor protección constitucional debe poseer ya que expresa en sí misma la autonomía de la voluntad que sirve de base para el pleno ejercicio del derecho de libertad empresarial.

4. El derecho de libertad de empresa no es un derecho de aplicación absoluta. Los poderes públicos pueden emprender acciones generales que opaquen en cierta medida el derecho en cuestión. Bajo la teoría del Estado Social de Derechos y el manejo del modelo económico social y solidario vigente en el Ecuador, existe la premisa de que toda actuación que pretenda generar un bien general debe prevalecer por sobre los intereses particulares de los ciudadanos.
5. La revelación de información fiscal en los Papeles de Panamá causó un gran revuelo político y jurídico en la Comunidad Internacional. En el Ecuador, se tomaron medidas legislativas sumamente coercitivas para prohibir y enjuiciar a quienes se encuentren en uso de paraísos fiscales. Como consecuencia de ello, se impulsaron una serie de reformas tributarias que, sin tomar en cuenta el tipo de actividad realizada en dichas jurisdicciones de menor imposición, castiga a los ciudadanos por el mero hecho de tener relación alguna con jurisdicciones de baja o nula carga fiscal. El artículo 18 de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal es una de ellas donde, mediante el análisis realizado, se determinó que opta para una prohibición generalizada sobre el uso de paraísos fiscales sin determinar previamente el tipo de actividad económica realizada.
6. El hecho de que las reformas tributarias¹⁹⁶ impulsadas por el Estado ecuatoriano en contra del uso de paraísos fiscales carezcan de una verificación de responsabilidad por parte del ciudadano, representa una violación al derecho constitucional de libertad de empresa que permite a toda persona a acometer actividades de carácter económico. El uso de paraísos fiscales con fines no dolosos en contra de la administración tributaria no representa una actividad ilícita *per se* sino, por el contrario, afirma la composición de la figura de la

¹⁹⁶ 1. Ley Reformativa para la Equidad Tributaria donde se le otorgó al SRI la potestad de señalar, mediante su criterio institucional, qué Estados son considerados como paraísos fiscales.

2. Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal donde se estableció un incremento del 22% al 25% de tarifa de Impuesto a la Renta cuando los socios o accionistas de una persona jurídica tengan residencia fiscal en un paraíso fiscal. Además, se estableció, de forma presuntiva, la tarifa máxima de 35% cuando las personas naturales no residentes tengan su residencia fiscal en paraísos fiscales.

3. Ley Orgánica de Solidaridad donde se introdujo la obligación de que estudios jurídicos, consultores, asesores y promotores revelen a la autoridad tributaria sobre la creación o utilización de paraísos fiscales fraccionando el sigilo profesional.

planificación fiscal. Con esta idea, las actividades realizadas en jurisdicciones de menor imposición fiscal no se encuentran revestidas de ilegalidad *ipso facto*, y, por el contrario, depende mucho del tipo de actividad que se esté realizando donde entra de inmediato la necesidad de realizar un juicio de responsabilidad jurídica de por medio. Sin ella, la restricción normativa generalizada vulnera el derecho constitucional de libertad de empresa de aquél ciudadano que optó por un modelo de negocio lícito en jurisdicciones fiscales perseguidas por el Estado ecuatoriano ya que se coarta una libertad sin una real causal justificativa.

7. Para que un derecho constitucional sea limitado en cuanto a la aplicación de otro, debe cumplirse tres requisitos en aras a la ponderación: a) La medida que limita el derecho debe ser legítima en el sentido de que el legislador pueda justificar mediante normas jurídicas la necesidad de minimizar la aplicación de tal derecho. b) La limitación ejercida por parte del legislador debe atenerse al principio de reserva de ley. c) La limitación del derecho debe respetar su núcleo esencial. El legislador, al momento de ejercer su potestad constitucional como ente creador de normas jurídicas, debe realizar un ejercicio de ponderación al momento de imponer una coerción al derecho de libertad de empresa. Necesariamente debe ponderar los principios constitucionales tributarios que avalan la actuación de la administración pública en cuanto a la recaudación tributaria y el derecho de libertad de empresa bajo las premisas antes mencionadas. De lo contrario, la limitación del derecho constitucional recae en una vulneración al derecho de libertad de empresa al carecer de una causa justificada de limitación.
8. El Estado ecuatoriano y sus legisladores, al momento de ejercer coerción hacia los ciudadanos por medio de normas jurídicas anti-paraísos fiscales legitiman sus actuaciones en la teoría del Estado Social de Derechos, el modelo económico social y solidario, la gran pérdida fiscal que representa la fuga de capitales a jurisdicciones de menor imposición y los principios constitucionales en materia tributaria. Sin embargo, al momento de realizar la ponderación entre el derecho de libertad de empresa y los preceptos constitucionales en materia fiscal, el legislador debe siempre procurar la no vulneración al núcleo esencial del derecho limitado.

9. El núcleo esencial del derecho de libertad de empresa reviste de un grado máximo de protección ante posibles violaciones y nace de la concepción de que el derecho en cuestión tiene sus raíces en los derechos de libertad. Según jurisprudencia comparada analizada previamente, esta esfera de protección radica en la fundación, organización y direccionamiento de la actividad económica lícita con base en las necesidades comerciales del momento buscando siempre un beneficio económico. La libertad de empresa forma parte de los catálogos de derechos de libertad en la Constitución lo cual propone un límite negativo a la intromisión de los poderes públicos. Este límite negativo se entiende como una obligación de no hacer hacia el Estado donde se debe respetar los derechos de libertad y procurar no obstaculizar su ejercicio.
10. La crítica principal dentro de este trabajo de investigación que sostiene la hipótesis planteada se basa en que el uso de paraísos fiscales de manera lícita representa un manejo del derecho tributario a fin de conseguir cierto beneficio en la reducción de las cargas fiscales. Esta figura es conocida como planificación fiscal, la cual, se asocia con el derecho de libertad de empresa en cuanto a su faceta de libertad de organización y direccionamiento de la actividad empresarial. La utilización de esta figura tributaria no viola un precepto normativo puntual, por lo cual, no se puede hablar de actuaciones ilícitas dolosas en contra de la administración tributaria. Por tanto, si las acciones legislativas en contra de la utilización de paraísos fiscales son generalizadas, la legitimación del Órgano Legislativo para vulnerar el derecho de libertad de empresa no se cumple al no haber un juicio de responsabilidad de por medio. El hecho de castigar a quien realice una actividad lícita en estas jurisdicciones, vulnera el núcleo esencial ya que el contenido del derecho se ve trasgredido hasta su completa anulación por parte de los poderes públicos. Esto nos lleva a que exista una limitación y anulación de un derecho constitucional de manera injustificada, lo cual da como resultado una acción inconstitucional.

Bibliografía

- Andrade, Rubén. *Legislación económica ecuatoriana*. Quito: Abya-Yala. 2003.
- Ariño, Gaspar. *Principios constitucionales de la libertad de empresa*. Madrid: Marcial Pons, 1995.
- Ariño, Gaspar. *Principios constitucionales de derecho público*. Granada: Comares, 2001.
- Arévalo, Luis. *El concepto jurídico y la génesis de los derechos humanos*. Universidad Iberoamericana. Puebla: 1997.
- Ávila, Ramiro. “El constitucionalismo ecuatoriano, una breve caracterización de la Constitución del 2008”. *Tendencias del Constitucionalismo en Iberoamérica*. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, 2009.
- Ávila, Ramiro. *El Neoconstitucionalismo Transformador*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar, 2011.
- Banco Central del Uruguay. *Países o territorios que aplican las recomendaciones de la GAFI*. <http://www.bcu.gub.uy/servicios-financieros-ssf/paginas/paises-gafi.aspx>.
- Brittain, Victoria. *Let's follow Ecuador in holding a Referendum on tax havens*. <https://www.theguardian.com/world/2017/feb/17/lets-follow-ecuador-in-holding-a-referendum-on-tax-havens>.
- Bravo, Juan. *Derecho Tributario*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario, 2008.
- Caicedo, Danilo. “El bloque de constitucionalidad en Ecuador. Derechos Humanos más allá de la Constitución”. *Revista de Derecho UASB-Ecuador*. (2009).
- Calamandrei, Pietro. *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: EJE, 1973.
- Calvo, Rafael. *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*. Madrid: Editorial Thomson-Civitas, 2005.
- Carbonell, Miguel. “El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales” *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional* (2008).
- Carpizo, Juan. *al. De los paraísos fiscales y la competencia fiscal perjudicial al Global Level Playing Field. La evolución de los trabajos de la OCDE*. Madrid: Cuadernos de Formación, 2006.

- Carpio, Romeo. “La planificación tributaria internacional”. *Revista Retos, Año 2, Número 3* (2012).
- Cidoncha, Antonio. *La libertad de empresa*. Navarra: Editorial Aranzaldi, 2006.
- Comisión Nacional de Derechos Humanos de México. *Los Derechos de Libertad*. Washington DC: 2015.
- Cochez, Guillermo. “Los efectos de los Papeles de Panamá”. *La Estrella de Panamá*. 21/06/2017. Cuaderno 1.
- Colmenares, Carlos Alberto. *Bloque de constitucionalidad en materia procesal procesal civil*. Bogotá: 2005.
- Cosulich, Jorge. *La evasión tributaria*. Nueva York: Naciones Unidas, 2008.
- Davinzon, Guadalupe. *Legalidad de los paraísos fiscales y la elusión fiscal en México*. Ciudad de México: Recai, 2014.
- Delgado, Ana María (ed). *Los procedimientos en el ámbito tributario*. Volumen 101 de Derecho Financiero y Tributario. Barcelona: Editorial UOC, 2008.
- Echevarría, Santiago. *Introducción a la economía de la empresa*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos, 2006.
- El Telégrafo. *Proyecto de ley sobre paraísos fiscales plantea las prohibiciones y sanciones*. <http://www.letelegrafo.com.ec/noticias/politica/2/presidente-correa-envia-a-la-asamblea-reforma-legal-sobre-paraisos-fiscales>.
- El Universo. “*Tras un año de los Panama Papers, abiertas 49 investigaciones*”. *El Universo*. Cuaderno 6, 2017.
- Estrada, María Félix. *Planificación fiscal agresiva vs. Economía de opción*. Madrid: Centro de Estudios de Garrigues, 2016.
- Falconí, José García. *Aplicabilidad del principio de presunción de inocencia*. Tesis doctoral. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, 2009.
- Fernández de Córdoba, Andrea. *El direccionamiento de crédito como una restricción injustificada al derecho de libertad de empresa del agente bancario análisis del artículo 209 del Código Orgánico Monetario y Financiero*. Tesis de grado. Universidad San Francisco de Quito. Quito, 2015.

- García Vitoria, Ignacio. *La libertad de empresa: ¿un terrible derecho?* Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.
- Gerencie. *Elusión y Evasión tributaria*. <http://www.gerencie.com/elucion-y-evasion-tributaria.html>.
- Gordillo, Agustín. *Los valores jurídicos del sistema jurídico administrativo*. Buenos Aires: Editorial Civitas, 2007.
- Jara, María Elena. *La constitución económica ecuatoriana*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2012.
- Llorente, Analía. “¿Cuándo es legal tener una cuenta en un paraíso fiscal?”. *BBC Mundo*, 2016.
- Llorente, Ricardo. *La Libertad de Empresa en la Constitución*. Madrid: 2006.
- López, Carlos. *Principios básicos de fiscalidad internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- López, Elvira. *Iniciación al Derecho*. Madrid: Delta Ediciones, 2006.
- López, Sebastián. *Libertad de Empresa y no Discriminación Económica*. Madrid: 2012.
- Magnasco, Sebastián. *Libertad de empresa y no discriminación económica*. Santiago de Chile: Cuadernos del Tribunal Constitucional, 2012.
- Marinkovic, Verdugo *et al.* *Derecho Constitucional*. Santiago. de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1994.
- Mazzucco, Flavia. *El fin del secreto bancario: El intercambio automático de información fiscal*. Santiago de Chile: Estudios Internacionales, 2016.
- Ministerio de Relaciones Exteriores y Movilidad Humana. *Paraísos fiscales y desigualdad*. <http://www.cancilleria.gob.ec/paraisos-fiscales-y-desigualdad/>.
- Morales, Francisco. *Economía de mercado o economía social solidaria*. Tesis de grado. Universidad Católica del Ecuador. Quito, 2015.
- Morán, Roque. “La normalización de la responsabilidad social empresarial”. *Revista Polemika* (2012).
- Moya, Wildo. *¿Son legales los paraísos fiscales?* Santiago de Chile: Universidad de Chile, 2016.
- OCDE. *Informe relativo a la Competencia Fiscal Perjudicial*. París: 1998.
- OCDE. *Administraciones tributarias preparadas para actuar en relación con la investigación*

- Panama Papers*. París: OCDE.
- OCDE. *Plan de acción en contra de la erosión de la base imponible*. <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm>.
- OCDE. *Proyecto BEPS-Nota explicativa: Informes finales 2015*. París: Éditions OCDE, 2015.
- OCDE. *International tax avoidance and evasion*. París: 1987.
- OCDE. *Declaración de resultados: Foro global sobre transparencia y el intercambio de información con fines fiscales*. Tiflis: Éditions OCDE, 2016.
- Orlando, Ezequiel. *Panamá Papers: las 19 empresas offshore de Macri*. <http://www.eldestapeweb.com/panama-papers-las-19-offshores-vinculadas-la-familia-mauricio-macri-n21392>.
- Ossenbuhl, Fritz. *Las libertades del empresario según la Ley Fundamental de Bonn*. Revista española de Derecho Constitucional. Madrid: 1991.
- Ortiz, Marcelo. “Ahora, los Paraísos Fiscales”. *El Comercio Ecuador*.
- Palacio, Alfonso. “Reserva de ley en los derechos fundamentales” *Revista de Derecho del Estado* (2005).
- Paz-Ares, Cándido y Alfaro, Jesús. “Artículo 38”. *Comentarios a la Constitución española*. Madrid: Fundación Wolters Kluwer, 2008.
- Paz-Ares, Cándido y Alfaro, Jesús. *Comentarios a la Constitución española*. Madrid: Editorial Civitas, 2002.
- Piedrahita, Restrepo. *Simposio Internacional sobre Derecho del Estado*. Tomo II. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.
- Pinzón, Paola y García, Ángela. *La empresa como libertad y como función social. Incidencia de la Corte en el Derecho Privado*. Tesis de grado. Universidad Javeriana. Bogotá, 2002.
- Pinilla, Reinaldo. *Asamblea Nacional Constituyente. Ponencia para el segundo debate*. Bogotá: Gaceta Constitucional, 2010.
- Pires, Mario. *Evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario*. Caracas: IDEPROCOP, 2015.
- Pólit, Berenice. *El Estado Social de Derecho y el significado de la Economía Social de*

- Mercado*. Quito: Cevallos Editora Jurídica, 2008.
- Reyes, Aragón. *Constitución y modelo económico. capítulo del libro “Homenaje a Carlos Restrepo Piedrahita*. Simposio Internacional sobre Derecho del Estado”. Tomo II. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.
- Sabogal, Luis. “Aproximación y cuestionamientos al concepto de responsabilidad social empresarial”. *Revista Facultad de Ciencias Económicas* (2008).
- Sabogal, Luis. “Nociones generales de la Libertad de Empresa en Colombia”. *Revista e-Mercatoria*, Volumen 4, Número 1. Bogotá (2005).
- Sanchís, Pietro. *La limitación de derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades*. Madrid: Universidad Carlos III, 2000.
- Sessarego, Fernando. “Subjetivización de las empresas”. *Revista Peruana de Derecho de Empresa* (2010).
- Suanzes, Pablo. *Así se puede acabar con los paraísos fiscales*.
<http://www.elmundo.es/economia/2016/04/10/5706c6c2268e3e8b2d8b45a8.html>.
- Tax Justice Network. *The Offshore Wrapper: The Panama Papers, one year on*.
<http://www.taxjustice.net/2017/04/07/offshore-wrapper-panama-one-year/>.
- Trujillo, Julio. *Teoría del Estado en el Ecuador*. Quito: Corporación Editora Nacional, 1994.
- Trujillo, Julio y Grijalva, Agustín. “El fundamento constitucional de la nueva economía” *Tendencia* (2010).
- Unidad de Análisis Económico. “Recaudación Tributaria”. *Revista EKOS*. (2016).
- Vásquez, Rita y Bronstein, Scott. *Sociedades peligrosas. La historia detrás de los Panama Papers*. CD México: Grupo Editorial México, 2016.
- Wood, Robert. *Tax Lessons from Soccer’s Messi and Ronaldo Tax Evasion Cases*. San Francisco: 2016.
- Zambrano, Álex. *La Libertad de Empresa como Derecho Constitucional*. Lima: 2010.
- Zapata, Josefina. *La planificación tributaria como mecanismo para lograr la eficiencia económica en el tratamiento del impuesto a la renta de las sociedades dedicadas al turismo receptivo en el Ecuador*. Tesis de grado. Universidad Andina Simón Bolívar. Quito, 2014.

Plexo normativo

Ecuador:

Asamblea Constituyente. *Acta 04 de 18 de junio de 2008*. <http://montecristivive.com/acta-064-18-06-2008/>.

Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.

Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria. Registro Oficial No. 49 de 23 de diciembre de 2009.

Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Registro Oficial No. 405 de 29 de diciembre de 2014.

Ley Orgánica de Solidaridad y Corresponsabilidad Ciudadana para la Reactivación de las Zonas Afectadas por el Terremoto de 16 de abril de 2016. Registro Oficial No. 759 de 20 de mayo de 2016.

Ley Orgánica para la Aplicación de la Consulta Popular. Registro Oficial No. 75 de 8 de septiembre de 2017.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial No. 463 de 29 de octubre de 2004.

Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal. Decreto No. 539 de 29 de diciembre de 2014.

Servicio de Rentas Internas. Circular NAC-DGER-00003236. Registro Oficial No. 657 de 28 de diciembre de 2016.

Servicio de Rentas Internas. Resolución NAC-DGER-2008-0182. Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 de febrero de 2008.

Servicio de Rentas Internas. Resolución NAC-DGERCGC15-00000052 Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 430 de 3 de febrero de 2015.

Extranjero

Constitución de la República de Colombia. Gaceta Constitucional No. 114 de 4 de julio de 1991.

Constitución de la República de Chile. Decreto Supremo No. 100 de 17 de septiembre de 2005.

Ley Fundamental de Bonn de 23 de mayo de 1949.

Jurisprudencia

Corte Constitucional del Ecuador. Sentencia No. 006-16- SEP-CC, de 6 de enero de 2016.

Corte Constitucional del Ecuador. *Caso empresas de seguridad e investigación privada c.*

Acuerdo ministerial No. 654. Causa No. 005-12-SIN-CC. Sentencia de 29 de marzo de 2012. Registro Oficial Suplemento 714 de 31 de mayo de 2012.

Corte Constitucional de Colombia. Causa No. T-425/92, de 24 de junio de 1992.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-256/94 de 30 de mayo de 1994.

Corte Constitucional Colombiana. Sentencia C-524 de 25 de mayo de 1995.

Corte Constitucional de Colombia. Causa No. C 524/95 de 16 de noviembre de 1995.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-615 de 4 de julio de 2002.

Corte Constitucional Colombiana. Sentencia C-150 de 25 de febrero de 2003.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-756/08, de 30 de julio de 2008.

Tribunal Constitucional de Chile. STC Rol No. 226-95-CPT, de 30 de octubre de 1995.

Tribunal Constitucional de Chile. STC Rol No. 280-98-CPT, de 20 de octubre de 1998.

Tribunal Constitucional de Chile. STC Rol No. 513-06-INA, de 2 de enero de 2007.