

PRESENTACIÓN DEL DOSSIER:
LOS DESAFÍOS ACTUALES DEL DERECHO TRIBUTARIO
Dossier's foreword: The current challenges of Tax Law

MARÍA BERNARDA CARPIO FRIXONE¹
Servicio de Rentas Internas, Quito, Ecuador

MARÍA GRACIA NARANJO PONCE²
Corte Constitucional del Ecuador, Quito, Ecuador

La célebre frase, que suele atribuírsele a Oliver Wendell Holmes, “I like to pay taxes. With them, I buy civilization” plasma con claridad el rol de la tributación en el desarrollo económico y social. Un sistema tributario efectivo, en el cual la ciudadanía pueda realmente percibir esta importancia, exige una permanente adaptación a las realidades cambiantes.

En la actualidad, el derecho tributario se enfrenta a una serie de retos propios de la globalización (Caamaño y Calderón, 2000; Avi-yovah, 2000; Calderón, 2012). Este fenómeno tiene repercusiones en cuestiones tan fundamentales como lo son la capacidad de los Estados para establecer y exigir tributos, la gestión tributaria, entre otros. Así, la tributación debe encontrar los mecanismos para integrarse a la era digital; a los nuevos modelos de negocio; y, a la internacionalización, no solo de las relaciones económicas sino, incluso, de la cooperación entre administraciones tributarias.

Estos fenómenos invitan a todos los actores del ámbito tributario a buscar un equilibrio entre adoptar prácticas que permitan precisión y equidad en la tributación y mantener y precautelar un escenario idóneo para el desarrollo de las nuevas tendencias y esquemas económicos. Esto deriva, también, en una serie de desafíos para los sistemas tributarios que requieren de propuestas creativas para enfrentarlos y, a su vez, de profundas reflexiones sobre las cuestiones más fundamentales de la tributación.

Este año, además, han surgido retos particulares en el ámbito tributario como consecuencia de la pandemia del COVID-19. Entre los desafíos que se han presentado a los gobiernos a nivel mundial a lo largo del 2020, se ubicó el procurar un punto medio entre la adopción de mecanismos de apoyo y alivio a los contribuyentes y la implementación de medidas que salvaguarden el correcto flujo de las finanzas públicas, a fin de atender las necesidades propias de la emergencia sanitaria. A su vez, los gobiernos se han enfrentado a los enormes desafíos que genera el decrecimiento en la recaudación, en el contexto de la crisis económica derivada de la emergencia sanitaria.³ Ante ello varios países han recurrido a la tributación

¹ Abogada en la Dirección Nacional Jurídica del Servicio de Rentas Internas. Correo electrónico: mbernarda.carpio@gmail.com

² Asesora en la Corte Constitucional del Ecuador. Correo electrónico: mariagracionaranjo@gmail.com

³ Según datos del CIAT, “La recaudación registra caídas mensuales (respecto al mismo mes del año anterior) a partir fundamentalmente de marzo, cuando empezaron a aplicarse las medidas de confinamiento. Tras ligeros incrementos en enero y febrero (4,5 y 3,5%), en marzo la recaudación media desciende un 3,3%, en abril un 27,7% y en mayo un 24,8%. Las mayores bajadas se producen en EE. UU. y Panamá en abril, por encima del 50%, seguidas por las experimentadas por Perú, Ecuador, Colombia, España y El Salvador, superiores al 30% en ese mismo mes. El resto de los países con datos para abril o mayo alcanza pérdidas del 20% o superiores” (Díaz de Sarralde, Morán, López y Maldonado, 2020).

para enfrentar la pandemia y sus consecuencias, entre los cuales consta Ecuador, por ejemplo, que ha implementado importantes medidas como el diferimiento en el pago de tributos (Decretos Ejecutivos No. 1021 y 1030); la reactivación de oficio de planes y facilidades de pago (Disposiciones Transitorias Segunda y Tercera de la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria Derivada del COVID-19); la recaudación anticipada del impuesto a la renta (Decreto Ejecutivo No. 1137), entre otras.

En este contexto, organismos tales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) han levantado algunas de las decisiones tributarias generales adoptadas por los países a nivel mundial (CIAT, IOTA y OCDE, 2020). Sin embargo, el principal reto será el rol de la tributación en la post pandemia (Barreix, Garcimartin y Verdi, 2020). Definitivamente, la política fiscal se perfila a corto plazo como uno de los protagonistas para (i) la reactivación económica, tras la crisis mundial generada durante este año; y, (ii) paralelamente, el adecuado sostenimiento de las finanzas públicas.

Como fieles creyentes del rol de la academia en la promoción de cambios significativos, estamos convencidas de que la creación de espacios de debate y reflexión académica son fundamentales para hacer frente a estos retos y buscar propuestas para adaptar los sistemas tributarios a las realidades cambiantes. Es por ello que nos complace presentar el Dossier número 26 de la Revista *Iuris Dictio*, compuesto por 9 artículos que contribuyen al enriquecedor debate académico respecto a los desafíos actuales de la tributación, desde diversas problemáticas y enfoques.

Indiscutiblemente, el 2020 se caracteriza por habernos extendido una irrechazable invitación para evaluar varios aspectos del engranaje socioeconómico. Por ello, este año nos brinda una oportunidad única para la creación de contenidos académicos que permitan reflexionar a todos los partícipes del ámbito tributario sobre el rol de la tributación como instrumento de política pública y los desafíos a los que se enfrenta cada uno de los sectores involucrados.

Además, este año nos ha confirmado el importante rol de la tecnología y su creciente participación, no solo en las relaciones sociales, sino también en los esquemas y modelos de negocio; de no ser por la tecnología, el desenlace de la pandemia hubiera sido sustancialmente distinto. Al respecto, vale recordar que, entre las diversas recomendaciones de los *Principios de la OCDE sobre la Inteligencia Artificial* (OCDE, 2019), este organismo invita a los gobiernos a desarrollar un entorno de políticas que allane el camino para el despliegue de sistemas fiables de inteligencia artificial.

En consecuencia, no sería posible presentar un debate académico sobre los actuales desafíos del Derecho Tributario, sin referirnos a los retos que trae consigo el mundo tecnológico. Así, Sofía Larrea, autora del artículo que abre el Dossier No. 26 de la Revista, nos plantea una interrogante crucial para el Derecho Tributario: ¿cómo debe la política tributaria abordar la disrupción de las nuevas tecnologías en la era de la economía digital? En su artículo titulado “Alexa, paga mis impuestos: desafíos tributarios de la revolución digital”, Sofía Larrea nos propone reflexionar sobre los retos que las nuevas dinámicas comerciales presentan al principio de tributación en la fuente; las implicaciones tributarias de las criptomonedas; y, la interacción entre la inteligencia artificial y la política tributaria, en relación a la necesidad de adoptar políticas globalmente coordinadas que permitan el libre desarrollo de los agentes económicos.

En este sentido, cabe destacar que en octubre de este año la OCDE publicó su informe sobre el tratamiento tributario a las criptomonedas y otros medios virtuales de pago (OCDE, 2020), denotando así la necesidad de que los diversos actores de la tributación exploren en torno a los retos que presenta este tipo de tecnología, tanto desde el ámbito de la política tributaria, como de la lucha contra la evasión fiscal.

De igual forma, en atención al creciente papel de las tecnologías disruptivas, surge la necesidad de analizar su interesante interacción con la fiscalización y la gestión tributaria (Collosa, 2020 y CIAT 2020). Al respecto Eugenia Novoa Z., Cristina Escobar M., María José Cajas A. y Ljubica Fuentes O. proponen el uso de herramientas como el *blockchain* y los *smart contracts* para potenciar la eficiencia del régimen tributario. Así, en su artículo titulado “Los smart contracts como alternativa para la modernización de la recaudación tributaria en Ecuador”, las autoras presentan la operatividad de este esquema e identifican las problemáticas que surgen en el régimen tributario, desde un enfoque nacional y global, a fin de exponer en qué medida los *smarts contracts* se perfilan como una solución para impulsar la eficiencia y modernización de la recaudación en el país.

En cuanto a la eficiencia en la gestión tributaria, el intercambio de información con fines fiscales se presenta como la piedra angular de un sistema tributario eficiente y preciso, pues es gracias a él que las Administraciones Tributarias acceden a valiosa información que les permite conocer con mayor exactitud las relaciones económicas y los sujetos sobre los cuales procede el ejercicio de su potestad tributaria. En el caso ecuatoriano, en 2018 el país se adhirió a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAAM). Tras su ratificación, con la publicación del Decreto Ejecutivo No. 855 en el Suplemento al Registro Oficial Nro. 21 de 20 de agosto de 2019, la CAAM se encuentra en vigor en Ecuador, a partir del primero de enero de 2020; y, se espera que el primer intercambio automático de información se lleve a cabo en septiembre de 2021.

Sin perjuicio de los magníficos beneficios de la CAAM, en la lucha contra la evasión tributaria, en su preámbulo, los Estados han plasmado estar convencidos sobre la necesidad de “adoptar medidas o proporcionar información, teniendo presente la necesidad de proteger la confidencialidad de la información y tomando en cuenta los instrumentos internacionales para la protección de la privacidad y el flujo de datos personales”. En este contexto, Gabriela Rivadeneira Chacón, en su artículo titulado “El intercambio de información fiscal y la protección al contribuyente” nos invita a analizar la importante herramienta del intercambio de información y su relación con la protección a los derechos de los contribuyentes. A raíz de este análisis la autora recomienda evaluar la inclusión en la legislación ecuatoriana de reglas y protocolos aplicables al intercambio de información, con miras a alcanzar un equilibrio entre el efectivo intercambio de información y la correcta tutela de los derechos de los contribuyentes.

El intercambio de información representa también un importante desafío para las Administraciones Tributarias en cuanto al acceso y adecuado manejo de información sustancial y relevante dentro de su jurisdicción. En este sentido, Juan Gabriel Reyes Varea y Cristhian Carrera Lucio nos proponen realizar una evaluación de los retos que se presentan desde el lado de los deberes formales a cargo de los contribuyentes. En su artículo denominado “La declaración patrimonial en Ecuador: efectos derivados de cumplir parcialmente con la obligación de presentarla”, los autores analizan la problemática existente en dicha declaración, en caso de una eventual rectificación o cumplimiento tardío; y, proponen una alternativa para la obtención de información por parte de la Administración Tributaria ecuatoriana tendiente a fortalecer un preciso intercambio de información con otras jurisdicciones.

En relación a la obtención de información sustancial por parte de las Administraciones Tributarias, Andrés Pretelt Arango en su artículo “La figura jurídica del beneficiario final como respuesta al anonimato doloso” expone el trascendental rol de la figura del beneficiario final y la importancia de su identificación con miras a potenciar la transparencia fiscal. El autor reflexiona sobre las ventajas que ello ofrece tanto para los sujetos pasivos, al permitirles, entre otros beneficios, incrementar la confianza de sus clientes y fortalecer su posicionamiento en

el mercado; como para las Administraciones Públicas, a quienes esta información facilita la recaudación tributaria y la lucha contra la corrupción y otros delitos internacionales.

Por otro lado, la constante internacionalización de las relaciones comerciales plantea, desde la arista tributaria, un desafío respecto a la adecuada determinación del hecho generador y de la potestad tributaria. La economía digital, específicamente, representa retos importantes para los Estados en cuanto a la distribución de los derechos impositivos para evitar que plataformas digitales estén infragravadas (ONU, 2019, p. 13). Es así que la Acción 1 del plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE (2013) se enfoca precisamente en hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital y propone varias estrategias y recomendaciones para abordar los problemas BEPS en este contexto. En lo principal, la Acción 1 nota que la economía digital y sus modelos de negocio exacerbaban los riesgos de las prácticas elusivas. Además, es en este contexto que se creó el Marco Inclusivo de la OCDE/G20, con la finalidad alcanzar una solución consensuada a los desafíos relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el marco de la economía digital (OCDE, 2015).

Mientras se espera que el resultado del análisis realizado en el seno de la OCDE, sobre la problemática tributaria de la economía digital, finalice a mediados de 2021 (Bunn, 2020); este año se discute en el marco de la Organización de las Naciones Unidas (Bunn, 2020) la posibilidad de incluir en su modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición una disposición referente a las rentas generadas por este tipo de servicios (Porporatto, 2020 y Sarfo, 2020). Todo ello denota el protagonismo de la economía digital y los retos que conlleva en la fiscalidad internacional, los cuales, parece ser, tendrán que enfrentarse a corto plazo.

En este contexto, Yael Fierro Guillén, en su artículo titulado “Conceptos de economía digital aplicados a la fiscalidad internacional” postula una serie de reflexiones sobre la fiscalidad de las nuevas tecnologías desde la perspectiva de la economía digital. A lo largo de su artículo, la autora realiza una síntesis del entorno actual de los negocios y las operaciones económicas a la luz de la economía digital y aborda la necesidad de reformular ciertos conceptos tradicionales de la fiscalidad, como la residencia y el territorio. La autora se refiere a las modificaciones generales que se requieren en la tributación para reducir la distancia entre el ordenamiento jurídico tributario vigente y la era digital y, en particular, recomienda la aplicación de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS a fin de abordar los desafíos fiscales de la economía digital.

En esta misma línea, Jaime Pazmiño Jara, en su artículo titulado “Impuesto a la renta en la economía digital. ¿Cuál es la situación del Ecuador?” analiza la situación del Ecuador, específicamente, frente a la tributación en la economía digital. El autor nota que, si bien la normativa de la OCDE tiene efectos vinculantes a nivel internacional, Ecuador no es miembro de dicha organización⁴ y por tanto sus directrices son solamente referenciales. El autor aborda las estrategias que podrían implementarse en el país, partiendo de los retos y riesgos generales que representan los modelos de negocio digitales en el impuesto a la renta y analizando las soluciones que se están desarrollando a nivel internacional.

A lo largo de la presentación al Dossier se evidencia la importancia de los aportes de la OCDE en la construcción de estrategias para hacer frente a los desafíos actuales de la tributación y la influencia de sus recomendaciones en las medidas que adoptan los distintos Estados, particularmente aquellos que son miembros de dicha Organización. En relación con lo anterior, dado que para el Ecuador sus recomendaciones son solamente normas de soft law, se torna de suma relevancia el análisis que plantea Marco Albán Zambonino, en su artículo

⁴ Mediante Decreto Ejecutivo No. 561 de 19 de diciembre de 2018, el Presidente de la República dispuso la constitución de un comité encargado de coordinar el acercamiento y adhesión del país a esta organización.

titulado “La función nomofiláctica de la casación y la aplicación del Soft Law, en materia tributaria”. El autor se refiere a la aplicación de las normas de soft law desde la perspectiva del recurso de casación en controversias tributarias; partiendo de las finalidades de este recurso y reflexionando acerca de la posibilidad de analizar la debida aplicación y correcta interpretación de normas que no están reconocidas como normas jurídicas.

Finalmente, si bien al poner sobre la mesa el estudio de los desafíos actuales de la tributación, naturalmente viene a nuestra mente el creciente desarrollo tecnológico y digital, así como la internacionalización de las relaciones comerciales, estos no son los únicos retos que presenta el sistema tributario actual. Al contrario, también resulta crucial evaluar los desafíos que se presentan en el origen y justificación de los tributos. Al respecto, Eddy de la Guerra Zúñiga en el artículo que cierra el Dossier, titulado “Democracia, autoimposición y tributos”, plantea una interesante reflexión acerca de la autoimposición no solo como un principio y como un derecho de los contribuyentes, sino también como fundamento de validez de los tributos. La autora reflexiona acerca de la importancia de este principio para garantizar que el pago de los tributos por parte de los ciudadanos ocurra únicamente cuando se verifica la voluntad soberana de pagar tributos mediante debates legislativos plenos, con aprobaciones expresas del pueblo mediante leyes legítimas y constitucionales. Es así que la autora se refiere a la objeción de conciencia y la resistencia fiscal como ejercicios de democracia que pueden poner límites a los poderes públicos.

Los artículos que conforman este Dossier vienen acompañados de una reseña elaborada por Darío Velástegui a la obra titulada *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, coordinada por Romeo Carpio, Cesar Montaña y Pablo Villegas (2019). La reflexión contenida en esta reseña es un relevante aporte a este Dossier por cuanto nos trae una evaluación analítica de una obra de gran trascendencia, la cual trata a profundidad varios de los temas que se discuten en los artículos que tenemos el honor de presentar. La fiscalidad internacional es, sin duda, un área de la tributación que se torna de particular relevancia en el mundo globalizado.

Los trabajos académicos que presentamos en este dossier evalúan desde distintas aristas los desafíos actuales del derecho tributario y constituyen importantes aportes para los debates académicos en esta materia. Este año, en particular, debe llevarnos a todos los actores del ámbito tributario a asumir con responsabilidad la invitación que nos ha sido extendida, en el marco de la pandemia, para replantearnos la dinámica de la tributación, partiendo desde sus orígenes y analizando, con especial atención, los desafíos que son propios a la época en la que vivimos. Este Dossier pretende ser una contribución a las reflexiones sobre las cuestiones fundamentales de los regímenes jurídicos tributarios y los actuales desafíos que presenta un mundo globalizado, en el cual la tecnología y eficiencia en la gestión tributaria, el intercambio de información y las operaciones comerciales transfronterizas juegan cada vez un rol más importante.

El derecho tributario es una de las áreas del derecho que más desafíos enfrenta en un mundo globalizado, con circunstancias económicas, políticas, sociales e incluso tecnológicas sumamente cambiantes. Como consecuencia de aquello, el derecho tributario es una rama versátil, por lo que requiere de un constante estudio y, sobre todo, de profundos debates académicos que contribuyan con su desarrollo, con su fortalecimiento, y con la creación de sistemas tributarios efectivos. Esperamos que esta contribución académica abra paso a importantes debates académicos y a la creación de más espacios como este. Sin duda que las próximas décadas traerán aún más desafíos para la tributación y la academia jugará un rol muy importante en su afrontamiento.

Referencias bibliográficas

- Avi-yovah, R.S. (2000). Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State. *Harvard Law Review*, 113(7), 1575-1676.
- Barreix, A., Garcimartin, C., y Verdi, M. (2020). *Medidas tributarias en la post crisis del COVID-19*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/medidas-tributarias-en-la-post-crisis-del-covid-19/>
- Bunn, B. (2020). *The UN Approach on Digital Taxation*. Tax Foundation. <https://taxfoundation.org/un-tax-committee-un-digital-services-tax/>
- Caamaño, M., y Calderón, J. M. (2000). Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo Derecho tributario?. *Revista Española de Derecho Financiero*, 114, 245-288.
- Calderón, J.M. (2012). La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 16, 337-365.
- Carpio, R., Montaña, C., y Villegas, P. (2019). *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*. Universidad Andina Simón Bolívar. <http://hdl.handle.net/10644/7272>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2020). *Las TIC como Herramienta Estratégica para Potenciar la Eficiencia de las Administraciones Tributarias*. https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_TIC-CIAT-FBMG.pdf
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias (IOTA) y Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (2020). *Tax Administration Responses to COVID-19: Measures Taken to Support Taxpayers*. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=126_126478-29c4rprb3y&title=Tax_administration_responses_to_COVID-9_Measures_taken_to_support_taxpayers
- Collosa, A. (2020). *Inteligencia artificial aplicada a la fiscalización*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/ciatblog-inteligencia-artificial-aplicada-a-la-fiscalizacion/?utm_source=CIATBlogWeb&utm_medium=Linkedin&utm_campaign=inteligencia-artificial-aplicada-a-la-fiscalizacion&utm_content=octubre2020
- Díaz de Sarralde, S., Morán, D., López, J., y Maldonado, G. (2020). *Reporte de Recaudación COVID-19 (RRC)*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2020/DT_02_2020_RRC.pdf
- González, D. (2020). *Las medidas de tributación ante el coronavirus*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/las-medidas-de-tributacion-ante-el-coronavirus/>
- Naciones Unidas. (2019). *Informe sobre la economía digital: creación y captura de valor – repercusiones para los países en desarrollo*. United Nations Publications. https://unctad.org/es/system/files/official-document/der2019_overview_es.pdf
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2013). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing. <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2019). *Recommendation of the Council on Artificial Intelligence*. OECD/LEGAL/0449. <https://oecd.ai/assets/files/OECD-LEGAL-0449-en.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2020). *Taxing Virtual Currencies: An Overview of Tax Treatments and Emerging Tax Policy Issues*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm>
- Porporatto, P. (2020). *Nueva propuesta de ONU para la tributación de los servicios digitales automatizados*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://www.ciat.org/ciatblog-nueva-propuesta-de-onu-para-la-tributacion-de-los-servicios-digitales-automatizados/>
- Véase: Sarfo, N.A. (2020). U.N. *Reemerging In Digital Economy Tax Debate*. Forbes. <https://www.forbes.com/sites/taxnotes/2020/07/31/un-reemerging-in-digital-economy-tax-debate/#37770afd398b>