

Nº 26, DICIEMBRE 2020

E-ISSN 2528-7834

# Iuris Dictio.

*Dossier:  
Los desafíos actuales  
del derecho tributario*



# Iuris Dictio

**Director editorial**

Diego Falconí Trávez

**Coordinador editorial**

Efraín Caravantes

**Comité científico**

Catalina Botero (Universidad de los Andes, Colombia), Paolo Carozza (Notre Dame University, Estados Unidos), Larry Catá Backer (Penn State Law, Estados Unidos), Fabián Corral Burbano de Lara (Academia Ecuatoriana de la Lengua, Ecuador), Alejandro Guzmán (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile), Andrés Jakab (Instituto de Estudios Jurídicos de la Academia Húngara de las Ciencias, Hungría), Esther Torrellas (Universidad de Salamanca, España), Peter Van den Bossche (Maastricht University, Holanda), Virginia Zambrano (Universidad de Salerno, Italia).

**Comité editorial**

Marena Briones, Eddy de la Guerra, Johanna Fröhlich, Andrés Felipe López Latorre, Andrés Martínez, Álvaro Paúl, José Gustavo Prieto, Daniela Salazar.

**Asistentes editoriales**

Analía Andrade, Aura Chiriboga, José Gabriel Cornejo, Sebastián Correa, María Emilia Flores Suasnavas, Juan Felipe Idrovo, María Paula Marroquín, Ángeles Obando, Tamya Pinos Camacho, Alicia Salgado Macías.

**Diseñadora**

Mayra Overney-Falconí

**Webmaster**

Jaime Páez

**Maquetador**

Cristina Garzón

**Traductora**

Megan Edwards

**Revisores pares**

Vanessa Aguirre, José Almeida, Marisol Andrade, José Bermeo, Miguel Ángel Bossano, Andrés Francisco Calderón, Esteban Canelos, Romeo Carpio, Diana Carrera, Víctor Chiriboga, Carlos Coronel, Andrés Cortez, María Crespo, Irina Echeverría, Bolívar Figueroa, Antonella Furlato, Paola Gachet, Gabriel Galán, Ramiro García, Aldrin Gómez, Juan Guarderas, Jeannette Jarrín, Patricio Jiménez, Elisa Lanas, Mayra León, Galo Maldonado, Mauricio Maldonado, Luis Marín Tobar, Juan Carlos Mogrovejo, Ricardo Montalvo, José Troya, Andrés Martínez, Anabel Medina, Álvaro Mejía, Graciela Monesterolo, Andrea Moya, Alejandro Páez, Alejandra Pozo, Fabián Pozo, Misael Ruiz, Oswaldo Santos, Patricio Quevedo, Paola Robalino, Álvaro Romano, Carmen Simone, Edgar Ulloa, Ivón Vallejo, Sandro Vallejo, Milton Velásquez, Karla Villacis, Álvaro Villegas, Pablo Villegas.

*Licencia legal:* Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional.



LC: KHK 10 .197 CDD: 340.05

Iuris Dictio [Publicación Periódica] / Revista del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito.

Año 1, No 1 (ene 2000), Quito: Universidad San Francisco de Quito, 2000-v. Semestral –junio-diciembre

ISSN: 1390-6402 e-ISSN: 2528-7834 1. Jurisprudencia – Ecuador – Publicaciones seriadas. 2. Interpretación del Derecho.

Publicaciones seriadas I. Universidad San Francisco de Quito, Colegio de Jurisprudencia

E-mail: [revistaiurisdicio@usfq.edu.ec](mailto:revistaiurisdicio@usfq.edu.ec)

Página web: <http://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdicio>

## POLÍTICA DE PUBLICACIÓN

*Iuris Dictio* es una publicación arbitrada que se orienta al estudio del Derecho. Su objetivo es difundir investigaciones originales y recientes que contribuyan al análisis y discusión del complejo fenómeno jurídico.

Con el objetivo de que el debate se difunda de modo extenso, periódico y en el marco de una academia internacional socialmente responsable, *Iuris Dictio* se publica de manera semestral y todos sus artículos son de libre acceso y circulación.

La revista fue fundada en 1998 y está adscrita al Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Se basa en la filosofía de Artes Liberales y, en tal virtud, acoge a especialistas de diversas instituciones y experiencias académicas como parte de su equipo editorial.

En su afán de entender al mundo contemporáneo, la revista intenta que cada uno de sus números conjugue el análisis generalista del Derecho con la especialización requerida por determinados temas jurídicos, a través de la publicación de artículos y reseñas innovadores y de calidad por parte de personas interesadas en el quehacer académico.

*Iuris Dictio* se orienta a un público especialista en el Derecho. No obstante, la sección de Entrevistas busca tener un alcance más divulgativo que apunta a que personas que no necesariamente conocen a profundidad el derecho puedan acercarse al quehacer jurídico.

### 1. Política de secciones

*Iuris Dictio* posee cuatro secciones: monográfico, miscelánea, reseñas y entrevista.

#### Monográfico

La sección monográfica o dossier tiene como objetivo reunir un conjunto de artículos, cuyas contribuciones supongan una aportación original, en torno a un tema especializado para el Derecho. Los artículos para el dossier son enviados a la revista en respuesta a una convocatoria que ha sido previamente anunciada y que rige entre los 8 y 12 meses, periodo en el cual las personas interesadas envían sus trabajos para su evaluación. Los artículos a enviarse pueden ser de cuatro tipos: a) análisis teóricos o doctrinales; b) análisis de normativas nacionales o internacionales; c) comentarios jurisprudenciales; d) análisis comparatistas.

La sección monográfica es coordinada por un/a especialista en el área. Todos los artículos deben ajustarse a los criterios del Manual de estilo de la revista y responder a las Normas de Publicación. Asimismo, todos los artículos enviados deben ser inéditos y no pueden estar en procesos de evaluación en ninguna otra publicación. La extensión de cada artículo debe tener entre 20 mil y 40 mil caracteres (sin espacios).

#### Miscelánea

La sección miscelánea está compuesta por artículos doctrinales, reseñas legislativas, comentarios jurisprudenciales de temática libre y análisis comparatistas del derecho, siempre que se correspondan con el ámbito de la revista. Serán descartados del proceso de evaluación todos aquellos artículos que no cumplan con las Normas de Publicación y el Manual de estilo de la revista. Los artículos enviados a esta sección deben ser originales y no pueden estar en procesos de evaluación en ninguna otra publicación. La extensión de cada artículo debe tener entre 20 mil y 40 mil caracteres (sin espacios).

## **Reseñas**

La sección de reseñas está destinada a la revisión de las novedades editoriales en el ámbito del derecho. Los libros reseñados deben tener una fecha de publicación de no más de 2 años, respecto del año de publicación del número de la revista. La extensión de las reseñas no debe superar las 3 mil palabras y deben ser originales e inéditas.

## **Entrevistas**

Esta sección está destinada a la recoger entrevistas realizadas a juristas o bien a especialistas de otras áreas, que a pesar de no ser del área del derecho, realicen un aporte al complejo fenómeno jurídico en la contemporaneidad. La entrevista debe ser original e inédita y debe plantearse como un diálogo con preguntas y respuestas. Su extensión no deberá superar las 7 mil palabras.

## **2. Proceso de revisión por pares**

Los artículos recibidos, sin excepción, serán sometidos a un primer proceso de evaluación por parte de las personas que componen el Comité Editorial, cuya función es avalar que los artículos cumplen con los parámetros mínimos de calidad exigidos por *Iuris Dictio*; o bien rechazarlos. Los/as autores/as serán notificados/as de la aceptación preliminar o denegación de sus artículos en los seis meses luego del cierre de la convocatoria, contando desde el día de recepción del texto.

Posteriormente, cada artículo que pase este filtro inicial será examinado a ciegas por dos evaluadores/as externos/as especialistas en la materia, quienes podrán decidir publicar el artículo, publicarlo con correcciones o no publicarlo. En caso de no haber acuerdo entre ambos/as, se enviará el artículo a un/a tercer/a evaluador/a que tendrá voto dirimente. Una vez tomada la decisión, se enviará de vuelta el artículo a su autor/a para que realice las correcciones pertinentes de acuerdo a estrictos tiempos que garantizan la publicación semestral de la revista.

Las reseñas no estarán sujetas a la evaluación por pares.

## **3. Frecuencia de publicación**

La publicación de la revista es semestral, teniendo una edición en junio y otra en diciembre. Para cumplir con estas fechas, un estricto calendario rige los tiempos operacionales de la revista y por ello se notificará con tiempo a los/as autores/as tanto la recepción como la evaluación y posible revisión de los artículos.

## **4. Política de acceso abierto**

Todo el contenido de la revista está publicado bajo la política de acceso libre de la Licencia Creative Commons, que fomenta el debate académico y la difusión equitativa de ideas y posicionamientos críticos. Al ser una publicación online que se difunde bajo la plataforma OJS (Open Journal Systems), intenta garantizar la transparencia de sus procesos y la gratuidad de sus aportaciones. No obstante, el Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito tiene la potestad de impresión de ciertos ejemplares para el uso en bibliotecas y otros espacios distintos al ciberespacio.

## **5. Envíos Online**

Toda la comunicación de la revista, incluidos los envíos, se realizan en el ciberespacio a través de la plataforma OJS que cuenta con las funciones de identificación y registro de usuarios/as. La información se encuentra en el siguiente enlace:

<http://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdicio/index>

El envío del artículo para consideración de la Revista supone la autorización de publicación y la aceptación de las reglas de ésta.

## **6. Normas para autores/as**

- Los artículos deben ser originales y no haber sido publicados con anterioridad. Los/as autores/as deberán identificarse e indicar su afiliación y de no tenerla deberán poner “Investigador/a independiente”.
- Los artículos podrán estar escritos en castellano o inglés, las dos lenguas oficiales de la revista.
- Los artículos deberán tener una extensión comprendida entre 20 mil y 40 mil caracteres (sin espacios).
- Además, incluirán al principio un resumen de hasta 750 caracteres (sin espacios, aproximadamente 10 líneas) en castellano y en inglés. Las palabras clave (un máximo de seis) también deben presentarse en ambos idiomas.

## **7. Derechos de autoría**

El envío del artículo para consideración de la Revista supone la autorización de publicación y la aceptación de las reglas aplicables para el efecto. Si no se indica lo contrario, los textos de la revista se publican bajo licencia Creative Commons.

## **8. Edición de la revista**

El Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito es el órgano desde donde nace y se asienta esta publicación. No obstante, tanto el Equipo Editorial está compuesto por diferentes personas que se encuentran en diversas universidades y locaciones. Es, precisamente, ese carácter internacional el que intenta trazar puentes entre tradiciones académicas y diversas experiencias editoriales y educativas.

## **9. Tiempo de publicación**

*Juris Dictio* publica los artículos, reseñas y entrevistas que han sido colgadas en nuestra plataforma web siguiendo las directrices establecidas en un promedio de seis meses. Este plazo (que incluye la revisión por parte de pares ciegos, el dictamen de publicación, la reformulación por parte del autor del escrito, la edición, la maquetación y la revisión final del texto maquetado por parte del autor) requiere el compromiso de envío puntual y preciso de los textos por parte de las personas autoras. En casos extraordinarios que no se atuviesen a los tiempos de la revista la publicación del texto final podría tardar un año.

## **10. Declaración ética sobre publicación y malas prácticas**

La Universidad San Francisco de Quito (USFQ) se compromete a promover una conducta ética en la publicación de sus revistas científicas y toma como referencia los principios publicados por el Committee on Publication Ethics (COPE) en el Code of Conduct and Best Practice Guidelines for Journal Editors (<http://publicationethics.org>).



# ÍNDICE

## DOSSIER

Presentación del dossier: los desafíos actuales del derecho tributario Dossier's foreword: The current challenges of Tax Law MARÍA BERNARDA CARPIO FRIXONE Y MARÍA GRACIA NARANJO PONCE .....	13
Alexa, paga mis impuestos: desafíos tributarios de la revolución digital Alexa, pay my taxes: tax challenges of the digital revolution? SOFÍA LARREA .....	21
Los <i>smart contracts</i> como alternativa para la modernización de recaudación tributaria en Ecuador Smart Contracts as an alternative for the modernization of tax collection in Ecuador EUGENIA NOVOA Z., CRISTINA ESCOBAR M., MARIA JOSÉ CAJAS A., LJUBICA FUENTES .....	31
El intercambio de información fiscal y la protección al contribuyente The exchange of tax information and taxpayer protection GABRIELA RIVADENEIRA CHACÓN .....	51
La declaración patrimonial en Ecuador: efectos derivados de cumplir parcialmente con la obligación de presentarla The patrimonial declaration in Ecuador: effects derived from partially complying with the duty to present it CRISTHIAN CARRERA LUCIO Y JUAN GABRIEL REYES VAREA .....	69
La figura jurídica del beneficiario final como respuesta al anonimato doloso The beneficial owner legal arrangement as a response to fraudulent anonymity ANDRÉS PRETELT ARANGO .....	79
Conceptos de economía digital aplicados a la fiscalidad internacional Concepts of digital economy applied to international taxation Yael Fierro Guillén .....	93
Impuesto a la renta en la economía digital. ¿Cuál es la situación del Ecuador? Income tax in the digital economy. What is the situation in Ecuador? JAIME PAZMIÑO JARA .....	105

La función nomofiláctica de la casación y la aplicación del <i>Soft Law</i> , en materia tributaria Nomophilactic Function of the Cassation and the Application of the Soft Law, in tax matters MARCO ALBÁN ZAMBONINO .....	121
---	-----

Democracia, autoimposición y tributos Democracy, self-imposition and tax EDDY DE LA GUERRA ZÚÑIGA .....	137
---	-----

## MISCELÁNEA

El dolo: indicadores objetivos de responsabilidad en el proceso penal Mens rea: objective indicators of responsibility in the criminal process VICENTE VÁSCONEZ MERELO .....	161
--	-----

El Covid-19 y el derecho del trabajo: Sintomatología de un modelo en emergencia Covid-19 and Labor Law: Symptoms of a model in crisis VÍCTOR D. CABEZAS ALBÁN .....	177
---	-----

Caso fortuito y fuerza mayor en tiempos de pandemia Fortuitous events and force majeure in times of pandemic LUIS FERNANDO ORAMAS VELASCO .....	195
---	-----

La debilitada lucha contra los carteles en Ecuador: Presunciones desvanecidas, pruebas inalcanzables e infracciones imposibles The weakened fight against cartels in Ecuador: Faded presumptions, unreachable proof, and impossible violations GUSTAVO ANDRÉS VILLACRESES BRITO .....	207
---	-----

## ENTREVISTAS

Entrevista a Soledad Álvarez Velasco. En las Américas, en general, hay un clarísimo giro hacia las políticas anti-migrantes Interview with Soledad Álvarez Velasco. In the Americas, in general, there is a very clear turn towards anti-migrant policies JOSÉ GABRIEL CORNEJO Y TAMYA PINOS .....	235
--	-----

## RESEÑAS

Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador. Romeo Carpio Rivera, Cesar Montaña Galarza, Pablo Villegas Landázuri (coords.). DR. DARÍO VELÁSTEGUI ENRÍQUEZ .....	243
---	-----

Nº 26, DICIEMBRE 2020

E-ISSN 2528-7834

# Iuris Dictio.

*Dossier:  
Los desafíos actuales  
del derecho tributario*



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

MARÍA BERNARDA CARPIO FRIXONE<sup>1</sup>  
Servicio de Rentas Internas, Quito, Ecuador

MARÍA GRACIA NARANJO PONCE<sup>2</sup>  
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.<sup>3</sup> Ante ello varios países han recurrido a la tributación

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

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

<sup>3</sup> 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 organización<sup>4</sup> 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

<sup>4</sup> 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](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](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](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](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](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>



ALEXA, PAGA MIS IMPUESTOS:  
DESAFÍOS TRIBUTARIOS DE LA REVOLUCIÓN DIGITAL  
Alexa, pay my taxes: tax challenges of the digital revolution

SOFÍA LARREA<sup>1</sup>  
Pérez Bustamante y Ponce, Quito, Ecuador

### Resumen

¿Cómo debe la política tributaria abordar la disrupción de las nuevas tecnologías en la era de la economía digital? Este artículo busca motivar al debate sobre tres retos fiscales que giran alrededor de la revolución digital. El primer punto trata de la forma en que la economía digital desafía el principio de la fuente sobre el que los Estados imponen tributos. El segundo, analiza las implicaciones tributarias del creciente uso de criptomonedas soportadas en la tecnología de *blockchain*. Finalmente, el artículo cuestiona el camino que podría tomar la política fiscal en relación a los robots y la inteligencia artificial. ¿Qué sigue? ¿Un impuesto a los robots?

### Palabras clave

Economía digital, Principio de la fuente, Nexo económico, Criptomonedas, Impuesto a los robots, Inteligencia artificial.

### Abstract

How should the tax policy address the disruption of new technologies in the era of digital economy? This article seeks to encourage the debate on three fiscal challenges that revolve around the digital revolution. The first point talks about the way in which the digital economy challenges the principle of the source on which states impose taxes. The second analyzes the tax implications of the growing use of cryptocurrencies supported by *blockchain* technology. Finally, the article questions the path that fiscal policy could take in relation to robots and artificial intelligence. What is next? Taxing robots?

### Keywords

Digital economy, Principle of source, Economic nexus, Cryptocurrency, Taxing robots, Artificial intelligence.

## 1. Introducción

La economía mundial está viviendo una nueva revolución industrial: la revolución digital. Las revoluciones industriales han sido asociadas a desarrollos tecnológicos claves. La primera revolución industrial, entre 1750 y 1830, se asoció a la máquina de vapor; la segunda, entre 1870 y 1900, al descubrimiento de la electricidad, al motor de combustión interna y al teléfono; la tercera, alrededor de 1960, estuvo asociada al computador, la *World Wide Web* y los teléfonos móviles. La nueva revolución industrial nace con la economía digital, los robots y la inteligencia artificial.

<sup>1</sup> LL. M en Derecho Tributario, economista y abogada enfocada en la práctica tributaria. Correo electrónico: slarrea@bu.edu



La digitalización ha tomado el control de la economía, desde la venta de bienes y servicios por internet, con o sin intermediación, y las innovaciones construidas sobre *blockchain* hasta la inteligencia artificial y los robots. La gran pregunta es ¿cómo se van a regular y, desde el punto de vista tributario, gravar las nuevas tecnologías?. ¿Cómo las políticas públicas se van a adaptar a la nueva era? ¿Los gobiernos deberán incentivar o restringir el desarrollo de una o varias tecnologías y, de hacerlo, cómo?

Este estudio no contiene las respuestas que el sistema tributario ecuatoriano precisa para asumir los retos que la revolución digital plantea, es tan solo una invitación a reconocer que la problemática está vigente e iniciar el debate a partir de los siguientes tres retos: la manera en que las plataformas de comercio electrónico que utilizamos día a día desafían el principio de la fuente en materia tributaria, criptomonedas soportadas en la tecnología de *blockchain* como motivo de preocupación de las Administraciones Tributarias y a la incertidumbre sobre el camino que podría tomar la política fiscal ante la expansión de la inteligencia artificial.

## 2. Desafiando el principio de la fuente

El tema de la jurisdicción impositiva, es decir el derecho de los Estados para cobrar impuestos, presenta profundos debates políticos y económicos sobre la legitimidad de los tributos. La economía digital añade la dificultad de determinar el vínculo que un actor económico puede tener con la administración tributaria de cada país en donde tiene presencia digital pero no tiene residencia ni presencia física generadora de renta o establecimiento permanente. El tema es crucial tanto para las naciones que compiten con otras y no pueden permitirse perder recaudación; cuanto para los operadores económicos, que se exponen al riesgo de soportar doble (o múltiple) imposición sobre una misma renta.

Tradicionalmente la imposición tributaria ha mirado a la residencia del contribuyente y el lugar donde se encuentra la fuente productora de la renta. El impuesto a la renta ecuatoriano opera de forma híbrida. En aplicación del artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en términos generales, toda persona domiciliada o residente en el Ecuador pagará impuesto sobre sus rentas de cualquier origen, sin importar dónde se encuentra la fuente. En contraste, las personas sin residencia o domicilio en el Ecuador, solo pagarán impuesto sobre sus rentas de fuente ecuatoriana.

Respecto de la tributación internacional, Ecuador ha suscrito varios convenios para evitar la doble imposición basados en el Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). La presencia física ha sido el nexo sustancial de tributación generalmente aceptado en estos instrumentos. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio Tributario de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, los beneficios empresariales se pueden someter a imposición en donde un actor económico no es residente exclusivamente en aquellos casos en que el actor económico posea un establecimiento permanente en esa jurisdicción (salvo expresas excepciones).

Ecuador también suscribió la Decisión del Acuerdo de Cartagena No. 578 para Evitar la Doble Tributación Andina la cual en el artículo 4 dispone que las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, solo serán gravables en el país en el que tales rentas tengan su fuente protectora, independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas (salvo expresas excepciones). Para estos efectos, la expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta (Decisión 578, 2004, Artículo 1).

La economía digital es el presente. Facebook y Twitter dejaron en segundo plano a los medios de comunicación; Airbnb a los hoteles; Uber y Cabify a las cooperativas de taxis. La capacidad de las plataformas digitales para generar rentas de fuentes en las que no tienen presencia

física ni establecimiento permanente ha provocado que las administraciones tributarias busquen la manera de gravar aquellas actividades económicas de quienes parecen operar en todos lados y, al mismo tiempo, en ninguno. Sin embargo, cada uno de estos modelos de negocio presenta sutiles diferencias que dificultan la tarea de los reguladores nacionales y supranacionales. La naturaleza de las actividades económicas llevadas a cabo en medios digitales desafía los principios tradicionales de tributación internacional como el establecimiento permanente y el principio de la fuente.

Respecto de impuestos indirectos a las ventas, tradicionalmente el asunto de la jurisdicción tributaria ha sido determinar si el impuesto debe pagarse en la fuente o en el destino. La jurisdicción fuente es (o son) las jurisdicciones en donde se agrega valor. La jurisdicción de destino es donde se encuentra al consumidor final. Con la disrupción de la economía digital, las Administraciones Tributarias se enfrentan a la problemática de gravar cadenas de suministro transfronterizas y servicios remotos que operan sin presencia física.

Un ejemplo de esta problemática es el caso *South Dakota v. Wayfair, Inc.* en Estados Unidos. El fallo de la Corte Suprema en *South Dakota v. Wayfair, Inc.*, 138 S. Ct. 2080 (2018) confirmó la jurisprudencia de varios Estados a favor de gravar a los operadores económicos por sus ventas, sin consideración a su presencia física en el territorio. *South Dakota* exigió el impuesto a las ventas a la empresa de comercio electrónico *Wayfair Inc.*, a pesar de no tener domicilio, bienes ni empleados en ese Estado. En junio de 2018, la Corte Suprema de los Estados Unidos —que hasta entonces había permitido a los Estados exigir impuesto sobre las ventas únicamente a las compañías domiciliadas en su jurisdicción según los precedentes de *Quill Corp. v. North Dakota*, 112 S. Ct. 1904 (1992) y *National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue*, 386 U.S. 753 (1967)— cambió su criterio y declaró que los Estados están facultados para exigir impuestos a quienes se dedican al comercio en su jurisdicción, aunque no tenga presencia física en ella; y, concluyó que este tipo de imposición no contradice a la Constitución de los Estados Unidos. Con esta decisión, el nexo entre el Estado y el contribuyente deja de ser la “presencia física” y se convierte en la “presencia económica”.

La Corte Suprema de los Estados Unidos, en *South Dakota v. Wayfair, Inc.*, decidió que el nexo entre la administración tributaria y el contribuyente está dado por la presencia económica “sustancial”. Con esto, se desafía al principio de la fuente como fundamento de la jurisdicción tributaria y la siguiente pregunta es: ¿Qué debe entenderse por “sustancial”? Para el estado de *South Dakota*, ventas sustanciales son aquellas que alcanzan \$100,000.00 en bienes o servicios o 200 transacciones independientes durante el año fiscal (S.D. Codified Laws, 2016, pp.10-64). En aplicación del criterio de presencia económica, una compañía puede tener nexo económico con un Estado sin importar el sitio central de operaciones, sus empleados o su inventario, en la medida en que tenga ventas “sustanciales” en ese territorio.

A *South Dakota* le siguieron otros Estados que promulgaron leyes para gravar a quienes tienen presencia económica en su jurisdicción, con independencia de la presencia física. Ecuador se sumó a la tendencia y gravó las actividades digitales, y mediante la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicada en el Registro Oficial el 31 de diciembre de 2019, se reformó la Ley de Régimen Tributario Interno para gravar los servicios digitales con impuesto al valor agregado.

En este contexto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) trabaja en un acuerdo multilateral para la asignación de las rentas gravadas en la economía digital. ¿Qué propone la OCDE respecto al nexo entre la administración tributaria y los prestadores de servicios digitales que no tienen presencia física en su jurisdicción pero que operan en ella? Fundamentalmente que la renta debe ser asignada a las distintas jurisdicciones en consideración del nexo económico, independientemente de su presencia física (OCDE, 2020).

El porcentaje de renta que debe someterse a imposición dependerá de la naturaleza de la actividad económica; el vínculo con el mercado; y, la interacción con los usuarios y consumidores. Con este propósito, la OCDE definió dos categorías de negocios: i) empresas que brindan servicios digitales automatizados y estandarizados de forma remota, por ejemplo, redes sociales o nubes; y, ii) venta de bienes o servicios al consumidor mediante plataformas electrónicas, tal como venta de ropa y comida por internet. La propuesta de la OCDE sugiere una asignación distinta de la renta para cada una de esas categorías. Para la primera categoría, el nivel de ingresos generados por el mercado sería el factor determinante para generar el nexo económico; en tanto que, para la segunda, sería necesaria una mayor interacción con el mercado, con lo cual, se reconoce que la venta transfronteriza de bienes y servicios no constituye, por sí sola, el nexo económico con las Administraciones Tributarias.

Mientras la OCDE trabaja por alcanzar un acuerdo entre sus miembros, las Naciones Unidas propuso agregar un nuevo artículo -Ingresos por Servicios Digitales Automatizados- al modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición para permitir que los países retengan en la fuente sobre pagos realizados desde su jurisdicción por un servicio digital (ONU, 2020, p.1-13). La propuesta de Naciones Unidas apunta a enmendar los tratados fiscales internacionales; en contraste, la propuesta de la OCDE busca reescribir completamente las reglas sobre nexos con un alcance que es más amplio que las empresas digitales.

Varias preguntas quedan sin responderse. Las respuestas son cada vez más urgentes y más complejas dada la crisis sanitaria mundial. En el tiempo de la economía digital resulta muy difícil sostener que no existe suficiente nexo para que los vendedores tributen en las jurisdicciones en las que operan de manera remota, a pesar de no tener presencia física. El que los países adopten medidas unilaterales tendrá implicaciones para la aplicación de los tratados de doble imposición, créditos tributarios y las reglas contables que trae la complejidad de la interacción; y, podría también resultar en una superposición impositiva, es decir, que dos o más impuestos recayeran sobre el mismo hecho económica.

### 3. Implicaciones tributarias de las criptomonedas

El segundo reto cuyo debate se plantea en este artículo es la regulación tributaria del creciente uso de criptomonedas. Primero lo primero: ¿qué es el *blockchain* y qué son las criptomonedas? Para simplificar el concepto, *blockchain* es una tecnología de ingeniería de software y criptografía que, basada en la teoría de juegos, permite el registro compartido de información entre computadoras anónimas. Cada computadora es un bloque de la cadena y cada bloque es inmutable. La criptomoneda es una moneda digital, cuyas transacciones se registran en una cadena de bloques, *blockchain*. Bitcoin es solo una de las 5.487 distintas criptomonedas que existen a mayo de 2020 (CoinMarketCap, 2020).

Las criptomonedas mantienen semejanzas y diferencias con otros instrumentos financieros. El dinero en efectivo tiene dos cualidades que las criptomonedas pretenden reproducir: i) el anonimato para permitir que las partes realicen transacciones sin revelar su identidad; y, ii) descentralización, de modo que las transacciones se realizan sin la intervención de un banco u otro agente. El dinero depositado en una cuenta bancaria de visualización virtual no cumple ninguna de estas cualidades.

Después de la crisis financiera del año 2008, un anónimo denominado Satoshi Nakamoto propuso la tecnología *blockchain* para creación de un activo digital con las propiedades del dinero en efectivo: anonimato y descentralización (Nakamoto, 2008, pp.1- 9). Así nació Bitcoin y el cuestionamiento sobre cómo evitar que el activo digital sea copiado infinitas veces. La respuesta de Nakamoto es el sistema de registro. Mientras que

esa labor la cumplen los bancos en el sistema financiero, Bitcoin descentraliza el trabajo en *blockchain* (Nakamoto, 2008, pp. 1-9). Específicamente, cada transacción es verificada por una cadena de computadoras anónimas en base a seguridad criptográfica que evita la duplicación de la moneda virtual.

Para realizar transacciones en monedas virtuales sobre *blockchain*, es necesario un software que permita consultar saldos, realizar y recibir pagos y verificar el historial. El acceso a ese software requiere una clave de acceso que, en caso de perderse, es imposible recuperar. Finalmente, aunque es posible comprar y vender personalmente, por lo general las transacciones ocurren en plataformas virtuales de comercio, por ejemplo, Coinbase.

¿Por qué el *blockchain* y las criptomonedas deberían importarnos? La capitalización de mercado de criptomonedas es de \$264.256.433,679 (CoinMarketCap, 2020). Aunque la cifra no sirve como medida para inversión en criptomonedas porque no se conoce el número de criptomonedas que se han perdido para siempre en el ciberespacio, la cifra sí muestra que este tipo de monedas se están posesionando en el mercado. Otro dato, una encuesta de HSB reveló que el 36% de las pequeñas y medianas empresas en los Estados Unidos aceptan Bitcoin (Businesswire, 2020). Atención: Bitcoin, no cualquier criptomoneda.

En materia tributaria, ¿cuál es la naturaleza de la criptomoneda? Las normas internacionales de información financiera definen “activo” como un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. En tanto que un recurso económico se define como un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos (IFRS, 2010, p. 18). Bajo estas definiciones, las criptomonedas son un activo más en el patrimonio de las personas. Por lo tanto, en principio, las consecuencias tributarias que les corresponden no deberían ser distintas a aquellas aplicables a otros activos. Por ejemplo, para efectos de la declaración patrimonial se deben incluir todos los activos, sin que puedan excluirse los activos digitales. ¿Cómo valorar las criptomonedas con este fin? Conforme al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, los valores que se encuentran expresados en monedas distintas al dólar de los Estados Unidos de América se calcularán con la cotización de la fecha de presentación de la declaración.

No es tan sencillo. ¿Cuál sería la fuente confiable para determinar el valor de mercado? De hecho, la naturaleza de las criptomonedas despliega varios retos para el diseño y aplicación de la normativa tributaria. Incluso para efectos de la declaración patrimonial, ¿La criptomoneda debería considerarse como un activo en el exterior? ¿De ser el caso, en dónde? De otro lado, ¿la venta de criptomonedas debe ser gravada como un rendimiento financiero o como enajenación de acciones? ¿Cuál debería ser el tratamiento tributario de la pérdida de la criptomoneda? ¿Se debe permitir la deducibilidad de la pérdida? ¿Bajo qué garantías?

Desde el punto de vista del control, dada la naturaleza digital y anónima de las criptomonedas, el reto está en identificar el incumplimiento. Estados Unidos enfrenta el reto mediante la aplicación de la figura denominada *John Doe Summon*. La figura consiste en requerir información a terceros sin identificar al contribuyente (o grupo de contribuyentes) que se pretende auditar; generalmente se aplica cuando la administración tiene razones para creer el tercero conserva información que el contribuyente no ha revelado. Por ejemplo, permite requerir a una entidad financiera que informe sobre todas aquellas personas que han realizado transacciones con paraísos fiscales en un determinado período fiscal. Con el fin de prevenir el abuso de la figura por parte de la administración, la legislación federal estadounidense exige autorización judicial para requerir la información que no identifica individualmente al contribuyente.

La denominada *John Doe Summon* no está reconocida como tal en el derecho tributario ecuatoriano, pero en ejercicio de las amplias facultades otorgadas por el Código

Tributario y extendidas por la Ley de Régimen Tributario Interno, la administración tributaria podría alcanzar un resultado semejante.

En diciembre de 2016, la administración tributaria estadounidense aseguró tener indicios de incumplimiento y solicitó autorización judicial para requerir a Coinbase información sobre las transacciones de sus clientes en moneda virtual como parte de una *John Doe Summon*. La Corte del Distrito Norte de California otorgó la autorización judicial para que se requiera a Coinbase información sobre las personas que, en cualquier momento durante el período 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2015, hubieran realizado transacciones en una moneda virtual; incluyendo nueve categorías de documentos que incluían: usuario completo perfiles, diligencia debida de conocer a su cliente, documentos con respecto al acceso de terceros, registros de transacciones, registros de pagos procesados, correspondencia con los usuarios, facturas, registros de pagos y registros de excepción que sean producidos por el sistema. La mencionada autorización judicial es un requerimiento procesal de la norma para prevenir abusos por parte de la Autoridad.

Coinbase se negó a entregar la información, por consiguiente, la administración tributaria inició un proceso judicial para insistir en la entrega de la información (*United States vs. Coinbase*, 2017). La Corte del Distrito Norte de California redujo el ámbito de la información al número de identificación tributaria, nombre, fecha de nacimiento, dirección y registros históricos de transacciones de clientes con transacciones de por lo menos \$20.000 durante el período 2013-2015; y, ordenó a Coinbase presentar la información relacionada con más de 13,000 de sus clientes. Coinbase no apeló de la decisión judicial, informó a sus clientes (Coinbase, 2018) y entregó la información. Este procedimiento fue aplicado también para requerir información a otras plataformas de comercialización de monedas virtuales como Zietzke (*Zietzke vs. United States*, 2019).

En 2019, la autoridad tributaria estadounidense notificó directamente a más de 10.000 contribuyentes. Emitió tres tipos distintos de notificaciones, con alerta creciente (Internal Revenue Service, 2019, p.1-3). El primer tipo de notificación, *Letter 6174*, pretendió informar sobre la obligación y la forma de declarar monedas virtuales; el segundo tipo, *Letter 6174-A*, además incluyó una advertencia para cumplimiento; y, el tercer tipo de notificación, *Letter 6173*, comunicó a los contribuyentes que la Administración Tributaria tiene certeza de transacciones en moneda virtual que deben ser reportadas.

En definitiva, el incremento de criptomonedas en el sector financiero ha aumentado la popularidad de la inversión digital tanto como las preguntas sobre las consecuencias fiscales aplicables a nivel local y global, sin que exista claridad sobre cómo calificar a las criptomonedas para efectos tributarios. A la fecha de redacción de este artículo, Ecuador no ha emitido normas tributarias de regulación específica.

#### **4. ¿Impuesto a los robots y la inteligencia artificial?**

Es imposible predecir con precisión las capacidades futuras de las tecnologías, pero vale la pena abrir el debate sobre cuáles serían las políticas fiscales que correspondan a la economía de la automatización. Primero, ¿cuál es la diferencia entre los términos de “robots” e “inteligencia artificial”? Existe amplia literatura que distingue y delimita lo que se incluye en cada uno. Para efectos de este documento, los conceptos se simplifican como sigue: los robots son máquinas diseñadas para realizar determinadas actividades, en tanto que la inteligencia artificial es la capacidad de las máquinas para pensar como individuos.

El *Journal of Artificial Intelligence Research* (Grace, Salvatier, Allan Dafoe, 2018, p. 5) publicó que hay un 50% de posibilidades de que la inteligencia artificial supere a los humanos en todas las tareas en 45 años, y que se automaticen todos los trabajos humanos en

120 años. El 50% de probabilidades significa que es tan posible como imposible. El nudo gordiano está en determinar si el desarrollo de la robótica y la inteligencia artificial traerán consecuencias favorables o negativas para la humanidad y su economía. Naturalmente, de aquí nace una serie de preguntas sobre la manera en que debe manejarse la política fiscal. ¿Acaso se debería estimular o acaso restringir el desarrollo de estas tecnologías? Aunque la mayoría de las personas tendrá criterios en algún lugar intermedio, existen posiciones extremas: o los robots van a destruir a la humanidad, o harán nuestra vida más fácil.

Economistas profesores del Massachusetts Institute of Technology suponen que los trabajos rutinarios son los más susceptibles de ser reemplazados por la tecnología; y, que las máquinas complementan el trabajo de las personas para aumentar su productividad (Levy & Murnane, 2001, p. 5) esta es la denominada “hipótesis ALM” por los nombres de sus autores. En contraste, Daniel Susskind, economista de Oxford University tiene una posición menos optimista, cree que las tareas “no rutinarias” se pueden automatizar y afirma que los seres humanos se verán obligados a retirarse a un conjunto de actividades cada vez más reducido (Susskind, 2020, p. 16). ¿Qué quedará para las personas cuando asistentes artificialmente inteligentes como Siri y Alexa puedan hacer más y mejor trabajo que las personas, sin cansancio ni depresión?

El problema del desempleo tecnológico ha sido una constante preocupación en la historia de la economía. En la revolución industrial surgió el “Ludismo”, un movimiento de artesanos ingleses que rompían máquinas en oposición a que sus labores sean reemplazadas por ellas. En el contexto de la revolución digital, las políticas económicas deben desplegar el camino para que la disrupción de la robótica y la inteligencia artificial potencie la productividad, las capacidades y resultados de la actividad humana y no su detrimento.

Algunos académicos, políticos y líderes han abogado por un impuesto a los robots, bajo el criterio de que los robots amenazan el bienestar del ser humano por su potencial para sustituir puestos de trabajo; y, por lo tanto, incrementar la desigualdad. En 2017, Bill Gates declaró que cuando los robots reemplacen a las personas en sus puestos de trabajo, deberán someterse a tributos equivalentes a los que pagan los trabajadores (Business Insider, 2017). Aunque los robots no levantarán en paro para oponerse a la imposición de tributos, las dificultades prácticas de establecer un impuesto sobre la inteligencia artificial son muchas. ¿Qué características tendrá que cumplir una máquina para calificar como robot? ¿Por ejemplo, un microondas cumpliría con el criterio? ¿Quién pagaría el impuesto? ¿El diseñador, el comercializador o el usuario? ¿Si el impuesto se impone en función de los trabajos humanos reemplazados, cómo se calcularían estos? En contraste, el economista Roger Bootle plantea que tal vez lo apropiado sea abolir el impuesto al trabajo humano en lugar de gravar a los robots y a la inteligencia artificial con un impuesto similar al que pagan los trabajadores (2019, p. 202). ¿Cómo funcionaría esa economía?

En 2017, el Parlamento Europeo consideró crear un estatus legal de “persona electrónica” para los robots capaces de tomar decisiones autónomas o interactuar con terceros de forma independiente. El Parlamento Europeo descartó la propuesta, pero, hasta ahora, ningún país ha gravado a los robots. No obstante, en 2019 la Comisión Europea declaró reconocer el efecto positivo que ejerce y seguirá ejerciendo la inteligencia artificial, tanto como los riesgos y otros efectos adversos asociados a esa tecnología; y, aprobó Directrices éticas para una inteligencia artificial fiable, que parecen inspiradas en la literatura de Isaac Asimov y señalan lo siguiente:

“La fiabilidad de la inteligencia artificial (IA) se apoya en *tres componentes* que deben satisfacerse a lo largo de todo el ciclo de vida del sistema:

- a. La IA debe ser *lícita*, es decir, cumplir todas las leyes y reglamentos aplicables;
- b. La IA debe ser *ética*, de modo que se garantice el respeto de los principios y valores éticos; y,
- c. La IA debe ser *robusta*, tanto desde el punto de vista técnico como social puesto que los sistemas de IA, incluso si las intenciones son buenas, pueden provocar daños accidentales” (European Comission, 2019, pp. 6 y 46, énfasis mío).

La discusión sobre la inteligencia artificial y los robots no hace sino confirmar que existen tantos potenciales riesgos como potenciales beneficios. Establecer un impuesto sobre la inteligencia artificial y los robots podría ser un gravísimo desincentivo a la innovación y ralentizar el desarrollo económico. Es decir, el resultado podría ser el opuesto al que pretende la política económica. Sin embargo, tampoco se puede afirmar sin reservas que la política fiscal debe incentivar el desarrollo de estas tecnologías, pues no existe información suficiente para evaluar las consecuencias; con lo cual, el camino más prudente que puede tomar la política fiscal es dejar que los actores económicos tomen decisiones libres.

## 5. Conclusión

Todavía Alexa no puede contestar con certeza cuáles ni qué tan poderosos son los posibles riesgos y potencialidades de que se impongan la economía digital, la robótica y la automatización. De momento, los conceptos tradicionales de nexo económico como origen de la obligación tributaria son desafiados por quienes parecen operar en todas partes, pero no se los puede encontrar en ningún sitio. La tendencia mundial está vigilante del desarrollo de criptomonedas que operen en plataformas electrónicas y descentralizadas, de tal suerte que intenten burlar el viejo refrán “No hay nada cierto, salvo la muerte y los impuestos”. Finalmente, la planificación de la política económica de largo plazo no puede perder de vista la disrupción que podría traer la robótica y la automatización. Lo que no resiste duda es que las medidas solo serán eficientes si son globalmente coordinadas y permiten el libre desarrollo de los agentes económicos. En sus propuestas de regulación, los actores de la política fiscal deberán permitir que los actores económicos tomen decisiones libres y recordar las palabras de Charles Adams: “Cuando gravamos estamos jugando con fuego, y sin los controles y cuidados adecuados, podemos quemar fácilmente todo lo que hemos construido, y nuestras esperanzas para un mundo mejor se pueden reducir a cenizas” (1993, p. 3).

## Referencias bibliográficas

- Adams, C. (1993). For Good and Evil: *The Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Michigan: Madison Books.
- Autor, D., Levy, F., & Murnane, J. (2001). *The Skill Content Of Recent Technological Change: An Empirical Exploration*. Recuperado de <https://economics.mit.edu/files/11574>
- Bootle, R. (2019). *The AI Economy*. Boston: NB Publishing.
- Businesswire. (2020). HSB Survey Finds One-Third of Small Businesses Accept Cryptocurrency. Recuperado de <https://www.businesswire.com/news/home/20200115005482/en/HSB-Survey-Finds-One-Third-Small-Businesses-Accept>
- Coinbase. (2018). IRS notification. Recuperado de <https://help.coinbase.com/en/coinbase/taxes-reports-and-financial-services/taxes/irs-notification.html>

- CoinMarketCap. (2020). *Crypto.com*. Recuperado de: <https://coinmarketcap.com>
- CAN. (2014). Decisión 578 Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, 4 de mayo de 2014, Lima – Perú.
- European Commission. (2019). *European Commission*. Recuperado de <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/ethics-guidelines-trustworthy-ai>
- Grace, K., Salvatier, J., & Allan Dafoe, B. Z. (2018). Viewpoint: When Will AI Exceed Human Performance? Evidence from AI Experts. *Journal of Artificial Intelligence Research*, n. 62, pp.729-754. Recuperado de [https://www.researchgate.net/publication/326725184\\_Viewpoint\\_When\\_Will\\_AI\\_Exceed\\_Human\\_Performance\\_Evidence\\_from\\_AI\\_Experts](https://www.researchgate.net/publication/326725184_Viewpoint_When_Will_AI_Exceed_Human_Performance_Evidence_from_AI_Experts)
- IFRS. (2010). El Marco Conceptual para la Información Financiera. Recuperado de [https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta\\_public/con\\_nor\\_co/vigentes/niif/marco\\_conceptual\\_financiera2014.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_public/con_nor_co/vigentes/niif/marco_conceptual_financiera2014.pdf)
- Internal Revenue Service. (2019). Recuperado de [https://www.irs.gov/pub/notices/letter\\_6174.pdf](https://www.irs.gov/pub/notices/letter_6174.pdf)
- Internal Revenue Service. (2019). Recuperado de [https://www.irs.gov/pub/notices/letter\\_6174-A.pdf](https://www.irs.gov/pub/notices/letter_6174-A.pdf)
- Internal Revenue Service. (2019) Recuperado de [https://www.irs.gov/pub/notices/letter\\_6173.pdf](https://www.irs.gov/pub/notices/letter_6173.pdf)
- James, M. (2017). Here's how Bill Gates' plan to tax robots could actually happen. Recuperado de [https://www.businessinsider.com/bill-gates-robot-tax-brighter-future-2017-3?utm\\_source=markets&utm\\_medium=ingest](https://www.businessinsider.com/bill-gates-robot-tax-brighter-future-2017-3?utm_source=markets&utm_medium=ingest).
- Nakamoto, S. (2008). *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*. Recuperado de <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>
- OECD. (2020). Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>
- ONU. (2020). Tax Treatment of Payments for Digital Services. Recuperador de <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf>
- Susskind, D. (2020). *A World Without Work*. New York: New York Times Book Review Editors.
- Thomas, L. (2020). France to impose digital tax this year regardless of any new international levy. Recuperado de <https://www.reuters.com/article/us-france-digital-tax/france-to-go-ahead-with-digital-tax-this-year-regardless-of-possible-international-deal-idUSKBN22Q25B>
- United States District Court Northern District of California. (2017). *United States vs. Coinbase*, 17-cv-01431-JSC.
- United States District Court Western District Of Washington. (2019). *Zietzke vs. United States*, 426 F. Supp. 3d758.



LOS *SMART CONTRACTS* COMO ALTERNATIVA PARA LA MODERNIZACIÓN  
DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN ECUADOR<sup>1</sup>  
Smart Contracts as an alternative for the modernization  
of tax collection in Ecuador

EUGENIA NOVOA Z.<sup>2</sup>CRISTINA ESCOBAR M.<sup>3</sup>MARIA JOSÉ CAJAS A.<sup>4</sup>LJUBICA FUENTES O.<sup>5</sup>

Universidad Central del Ecuador, Quito, Ecuador

**Resumen**

Si bien la administración tributaria, ha tenido varios avances en el aspecto de la digitalización de procesos, aún demuestra retrasos en su manejo de procesos frente a las necesidades que presenta una sociedad digital. Se ha evidenciado la necesidad de fomentar la implementación de tecnologías disruptivas que permitan desarrollar trámites de administración pública de forma transparente, descentralizada y eficiente. Esta necesidad se ha materializado justamente en la implementación de la plataforma de servicios como el “SRI en línea” o la sustanciación de trámites a través del sistema Quipux, como primeros intentos de digitalización de la administración. En el contexto nacional e internacional es preciso considerar como alternativa en mejora de la administración tributaria a los *smart contracts* y la tecnología *blockchain*.

**Palabras clave**

*Blockchain*, Contratos inteligentes, Tributación, Era digital, Administración pública.

**Abstract**

The tax administration in practice shows shortcomings in the face of the needs of a digital society. The need for technological means to carry out public administration procedures in a transparent, decentralized, and efficient manner has become evident. In the national and international context, it is necessary to consider smart contracts and *blockchain* technology as an alternative to the ineffectiveness of the tax administration.

<sup>1</sup> Las autoras de este artículo han contribuido en partes iguales.

<sup>2</sup> Master of Laws (LL.M). Docente. Universidad Central del Ecuador: Derecho cibernético, derecho financiero, derecho internacional. Coordinadora Fundadora de UNCTAD Youth Action Hubs Ecuador. CEO Digital Basis. Correo electrónico: pnovoa@uce.edu.ec; ORCID: 0000-0001-5098-6304.

<sup>3</sup> Estudiante egresada Universidad Central del Ecuador. Asistente de cátedra e investigación Derecho Financiero. Vicecoordinadora de la Coalición Feminista Universitaria. Correo electrónico: ciescobar@uce.edu.ec; ORCID: 0000-0001-5970-9127.

<sup>4</sup> Estudiante Universidad Central del Ecuador. Asistente de cátedra e investigación Derecho Penal. Correo electrónico: mjcajasa@uce.edu.ec ORCID: 0000-0003-2975-5784.

<sup>5</sup> Estudiante Universidad Central del Ecuador. Asesora para la Sociedad Civil de ONU Mujeres. Coordinadora de la Coalición Feminista Universitaria. Vicecoordinadora de Youth Action Hubs Ecuador. Correo electrónico: lmfontes@uce.edu.ec; ORCID: 0000-0002-2831-6096.



## Keywords

*Blockchain*, Smart Contracts, Taxation, Digital Age, Public Administration.

### 1. Introducción

En el Ecuador la Constitución de la República fomenta un régimen tributario progresivo y transparente que dinamice la economía del país, mismo que debe estar a la par del contexto digital global. Si bien los principios constitucionales relativos al sistema tributario resultan alentadores, el desarrollo de los trámites la administración tributaria demuestra falencias lamentables frente a las necesidades que presenta una sociedad digital, falencias que pueden ser superadas a través de la implementación de tecnologías disruptivas.

En el contexto nacional e internacional es preciso considerar como alternativa en mejora de la administración tributaria a los *smart contracts* y la tecnología *blockchain*. La tecnología *blockchain*, que en rasgos generales es un sistema en el que cada entrada de información genera un “bloque”, misma que se va enlazando y cifrando cada vez que se crea. En otras palabras, es una base de datos distribuida y segura. Esta tecnología disruptiva, posibilita la absoluta transparencia en el desarrollo de trámites, gracias a un sistema de validación descentralizado.

Por su lado, los *smart contracts* posibilitan desarrollar acuerdos convenidos por las partes mediante código fuente, estableciendo funciones específicas para que estos se ejecuten de forma automatizada.

Las soluciones que presentan los *smart contracts* en la era digital son inmensas, es preciso entonces, considerar su implementación en la administración pública y recaudación de tributos. En el contexto COVID -19 la sociedad ha evidenciado la necesidad de contar con medios tecnológicos que permitan desarrollar trámites de administración pública de forma transparente, descentralizada y eficiente.

El presente artículo comienza por presentar a los *smart contracts*, explicando su operatividad en materia tributaria. Se continuará por contextualizar al régimen tributario central del Ecuador. Finalmente, el artículo busca poner en evidencia la factibilidad de modernizar la administración tributaria central del Ecuador por medio de *smart contracts* y *distributed ledger technologies* o sistemas *blockchain*.

### 2. Los *smart contracts* y su operatividad en materia tributaria

El término *smart contracts* o “contratos inteligentes” hace referencia a un mecanismo automático y computarizado que permite la ejecución de instrucciones informáticas autoejecutables (Deloitte, 2017). Gracias a los *smart contracts* ahora es posible desarrollar acuerdos convenidos por las partes mediante código fuente, estableciendo funciones específicas para que estos se ejecuten de forma automatizada. Este tipo de contratos se codifican en sistemas descentralizados de *blockchain*, lo que los vuelve verificables y transparentes, eximiendo la necesidad de un intermediario. Las soluciones que presentan los *smart contracts* en la era digital son inmensas, particularmente explicaremos cómo estos optimizan la administración pública y recaudación de tributos.

#### 2.1. Contextualización de los *smarts contracts*

Los *smart contracts* son la evidencia más palpable de la revolución digital en ejercicio de las relaciones jurídicas actuales. Se define a un *smart contract* como “un acuerdo legal que contiene o existe en forma de algoritmo” evidentemente, esto revoluciona la concepción previa de un contrato. En los contratos tradicionales sus términos y condiciones se establecen

materialmente para, posteriormente, ejecutar el negocio jurídico. En la era digital, un *smart contract* ejecuta automáticamente parte o la totalidad del acuerdo por medio de medios digitales (Giuffrida, 2018, p. 760).

Debemos también tener en cuenta la diferencia entre un contrato inteligente y un contrato legal inteligente. El primero es el género, y se refiere a aquellos términos y condiciones previamente especificadas que se ejecutan automáticamente mediante un código de computadora, los mismos son almacenados en una cadena de *blockchain*. Por otro lado, un contrato legal inteligente es aquel creado y codificado para acoplarse a una normativa vigente, es decir, además de contener el acuerdo entre partes, cumple con la legislación que lo rige. (Digital Chamber of Commerce, 2018, p. 12)

Los contratos inteligentes se presentan en dos formas dependiendo su impacto o capacidad de ser modificados se clasifican en: contratos inteligentes débiles o *weak smart contracts* y contratos inteligentes fuertes o *strong smart contracts*. Los contratos inteligentes débiles son aquellos que, por orden de un juez, han podido ser modificados sin un costo alto después de su ejecución, por ejemplo, los contratos inteligentes que se realizan al pagar los parqueaderos públicos en las maquinas, que si bien no traen mayores complicaciones jurídicas retrotraerlos o cambiarlos no necesitarían un nuevo proceso de programación o uno muy complicado para dichos cambios. Por otro lado, los contratos inteligentes fuertes presentan costos relativamente más altos para ser alterados o revocados, por tanto, se dificulta su modificación, es decir su programación o seguridad implican que los cambios que se vayan a realizar implican una nueva programación y sistematización, por ejemplo, un contrato de compraventa de un bien inmueble que se inscriba mediante sistema *blockchain* (Raskin, 2017). Esta forma de contratación digital presenta mecanismos de verificación de transacciones eficaces, accesibles y seguros. Gracias a su codificación, se permite conectar de forma directa la información entre “peer-to-peer” o “P2P”, lo que facilita el envío de datos de un servidor a otro en tiempo real (Deloitte, 2017, p. 6). La eliminación de intermediarios es una característica primordial de la contratación inteligente, ya que no es preciso contar con la intervención de otra persona que no sean las partes que conforman el contrato; es decir, se releva la necesidad de un notario, o un tercero que verifique la autenticidad de la transacción. (Meeting & Series, 2017). Ejemplo de esto en la administración tributaria, cuando el sujeto activo realiza una acción que implica un hecho generador, se genera la obligación de manera directa en el sistema de SRI por lo que ya estarían determinadas las imposiciones sin necesidad de trámites externos. En términos general, el proceso de los *Smart contracts* se resumen en la figura número 1.

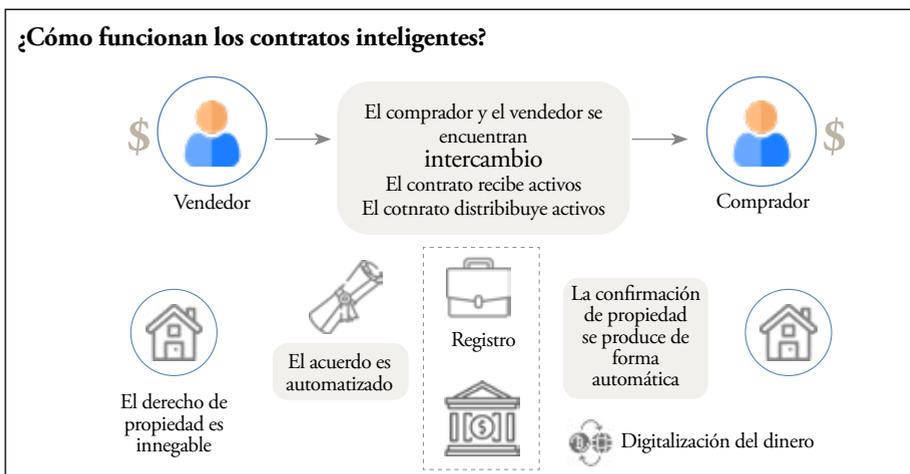


Figura 1. *Smart contracts* (Ameer, 2016, p. 1)

Este sistema de contratos inteligentes, que no requieren la comparecencia física de las partes contratantes, bastaría con sus firmas electrónicas a través de tokens. Para implementar un sistema de *blockchain* con contratos inteligentes en Ecuador, el régimen legal necesitará especificar la figura de los contratos inteligentes, siendo necesarias reformas al marco regulatorio en materia contractual civil y comercial. El avance con respecto al sistema tradicional de contratación se debe a que los *smart contracts* se ejecutan por medio de *blockchain* o *distributed ledger technologies*, conforme se explica en los siguientes párrafos.

## 2.2. *Smart contracts* en el *blockchain*

La información contenida en contratos inteligentes se codifica en una base de datos interconectados conocida como *blockchain* o “cadena de bloques”. Existe una inmensidad de definiciones para el *blockchain*, sin embargo, se lo puede describir como “un sistema descentralizado, *cripto-ledger* validado por pares que proporciona un público visible, registro cronológico y permanente de todas las transacciones anteriores” (Mik, 2017, p. 6). Como se mencionaba anteriormente el sistema *blockchain* es una base de datos en la que cada entrada de información es un bloque de información, cada bloque se va interconectando con el anterior y posterior al mismo. Esta interconexión crea una cadena de las entradas de información, o bloques, lo que elimina intermediarios en el proceso de generación de bases de datos, este sistema al ser una interconexión de información, permite mantener los datos ordenados de manera cronológica, inalterable y de manera permanente.

La cadena de bloques emula a un libro de registro en el que quedan grabados los términos legales pactados en los contratos inteligentes para que los mismos se ejecuten de forma automatizada. Así, por medio del *blockchain* se almacena toda la información de los usuarios y sus movimientos, quedando estos registrados de forma permanente e inmutable; es decir, todas las acciones ejecutadas se pueden visualizar en cualquier momento (Mik, 2017, p. 6). Esta característica brinda seguridad y transparencia a las transacciones, precautelando la integridad de la información.

Los contratos inteligentes, al formar parte del sistema disruptivo de *blockchain* ofrece grandes beneficios a la administración pública debido a sus características distintivas. Dentro de las principales características podemos nombrar las siguientes: transparencia, irrevocabilidad, eficiencia en tiempo y economía (Porxas & Conejero, 2018, p. 28). En lo que a transparencia respecta, al estar complementada con el mecanismo de cadena de bloques todos los usuarios tienen la capacidad de visualizar la información que se ha agregado según los movimientos realizados, lo cual impide que se produzcan fraudes al intentar cambiar la información. A su vez, las transacciones realizadas son permanentes debido a que la información que se agrega se distribuye por los nodos que conforman las cadenas de bloques. Es así como los *smart contracts* presentan soluciones únicas para la administración tributaria, temática que se aborda a continuación.

## 2.3. *Smart contracts* en la administración tributaria

Por las características antes presentadas, los *smart contracts* presentan beneficios inigualables para la modernización y eficiencia de la administración tributaria. La recaudación de tributos precisa ser eficiente, para así dar cumplimiento a objetivos de política fiscal, conformando así el presupuesto general del Estado para que su inversión influya positivamente en la sociedad (Garzón, 2018). Por tanto, la eficacia y eficiencia de este sistema permite el éxito económico estatal. Los *smart contracts* y el *blockchain* presentan entonces una alternativa para el sistema tributario y la administración pública, ya que estos posibilitan las transacciones ágiles, verificables, seguras y transparentes.

Al aplicar los contratos inteligentes en el sistema tributario se presentan beneficios innumerables para la administración pública en la era digital. La seguridad y validación de la información están garantizadas gracias al “sistema de libros de contabilidad donde las transacciones se registran de manera descentralizada creando una pista de auditoría transparente prácticamente inmune a la corrupción y falsificación” (Meeting & Series, 2017, p. 4). Así también, la ejecución automática de los contratos permite el pago de impuestos de inmediato. De forma automática se realizaría el descuento de fondos de las cuentas bancarias, según se ha preestablecido en el contrato, excluyendo así la posibilidad de que se retrase o no se realice el pago del impuesto. En cuanto a eficiencia, al realizarse un trámite tributario se invierte mucho tiempo en recopilar y verificar datos de deudores. Los contratos inteligentes podrían sintetizar los procesos de validación de datos, también “podría hacer posible activar y liquidar transacciones de forma inmediata, como pueda ser en contratos de seguros o en pagos por resultados” (Grant Thornton, 2018, p. 3).

La imposibilidad de manipulación de la información podría disminuir o eliminar casos de corrupción en la administración tributaria. Ya que los *smart contracts* se desarrollan en el sistema *blockchain* este “puede considerarse un registro incorruptible de todas las transacciones anteriores, como una fuente de verdad visible para todos” (Mik, 2017, p. 7). Los datos en la cadena de bloques no pueden modificarse, por ende, los términos y condiciones del *smart contract* se ejecutarán acorde a lo pactado y codificado inicialmente. En este punto es importante considerar, como en todos los casos, las problemáticas que podrían generarse en aquellos casos en que el contrato no haya sido desarrollado y codificado acorde a la voluntad de las partes (Giuffrida, 2018, p. 779). Para tales casos el derecho debe brindar soluciones en materia contractual, temática de gran relevancia para futuras publicaciones. Si bien la normativa ecuatoriana, de la mano con los planes de innovación gubernamental propende a la aplicación de sistemas tecnológicos nuevos que rompan con las barreras y solucionen los problemas actuales. Si bien los planes de innovación ecuatorianos dan el marco de implementación de las nuevas tecnologías, no son de obligatorio cumplimiento, y aun menos de obligatoria implementación. Todo esto se lo debe vislumbrar desde una perspectiva social por la brecha tecnológica existente dentro del país que afecta a determinados grupos, aspectos que justamente se ha podido evidenciar con las medidas implementadas por la pandemia del COVID-19, como la resistencia al uso de la firma electrónica o en general por la preferencia de la sociedad de acudir a realizar sus trámites de manera presencial.

Es también elemental considerar los beneficios a la interoperabilidad del sistema de administración pública que pueden conllevar los *smart contracts*. Manejar sistemas coordinados de cadenas de bloques en la administración pública central potenciaría la coordinación de acciones entre las administraciones tributarias locales e incluso internacionales. También se debe considerar la optimización en la relación entre la administración tributaria y el contribuyente, con lo que se transparentan los procesos y se gana la valiosa confianza de los ciudadanos en el sistema estatal.

Debemos también enfatizar el beneficio económico y sistémico que presenta la supresión del uso de intermediarios para realizar transacciones de pago de tributos. Al operativizar el sistema mediante cadenas de bloques y contratos inteligentes, las transacciones se automatizan, eliminando los formularios engorrosos, los intermediarios, y, por ende, los costes de transacción derivados de dichas actividades se excluirían, volviendo así a la tributación directa e instantánea. Es decir, se eliminarían por completo los formularios, pues los mismos estarán codificados y bastará con brindar algunos datos clave y posteriormente firmar de forma electrónica, para que se ejecuten las obligaciones tributarias.

Toda nueva tecnología presenta retos, sin embargo, la aplicación de los contratos inteligentes en materia tributaria presenta más beneficios que problemáticas. Las alternativas que brinda el sistema de criptografía y los *smart contracts* dan paso al progreso y eficacia del sistema de administración pública. Los avances representan desarrollo y la palpable era digital exige que la administración pública de pasos fehacientes para un gobierno electrónico en el que las transacciones sean verificables, transparentes, ágiles y eficientes. Evidentemente hasta el momento, no se han implementado tecnologías disruptivas que en realidad faciliten la atención a usuarios de forma automatizada, por esto, la ejecución de *smart contracts* mediante *blockchain* presenta oportunidades únicas de avances para la sociedad.

### 3. Régimen tributario ecuatoriano

El correcto funcionamiento y cumplimiento de los objetivos del Estado depende, en gran medida, del Presupuesto del Gobierno Central, es así que es prioridad estatal reforzar los mecanismos de recaudación y adaptarlos a las necesidades de una sociedad en la era digital. Uno de los componentes de este presupuesto son los valores recaudados bajo el concepto de tributos. En el Ecuador la regulación del régimen tributario se compone de normativa dispersa. El conjunto de normas principales que rigen el régimen tributario son la Constitución de la República del Ecuador (CRE), el Código Tributario, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en Ecuador, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, y todas las ordenanzas que dictan los Gobiernos Autónomos descentralizados dentro de sus competencias.

A pesar de la normativa dispersa, la CRE define, en su política económica las generalidades del régimen tributario. Principalmente, se menciona sobre los principios por los que se regirá el régimen tributario, y que promoverá la política tributaria del país (CRE, art. 300). Sin embargo, los principios constitucionales deben efectivizarse en la administración pública diaria, y el ineficiente funcionamiento de su sistema coarta la garantía o cumplimiento de los derechos y mandatos constitucionales, frente a las necesidades que presenta una sociedad digital.

Es menester también mencionar la complejidad normativa que existe por detrás del sistema tributario, lo cual solamente deteriora la confianza de los ciudadanos en la administración central. A continuación, se presenta un breve contexto del régimen legal tributario en el país, mismo que servirá de pauta para continuar el análisis que compete a la presente investigación.

Al querer aplicar la figura de los *smart contracts* en el régimen tributario se precisa entender que la norma tributaria no puede observarse o aplicarse de manera aislada. En este sentido en la legislación ecuatoriana con la vigencia del actual código de comercio ya se conceptualizan y regulan en breves rasgos los contratos inteligentes. Al respecto, la normativa ecuatoriana se menciona de la siguiente manera en el art. 77 del Código de Comercio que dice:

Son contratos inteligentes los producidos por programas informáticos usados por dos o más partes, que acuerdan cláusulas y suscriben electrónicamente.

El programa de contrato inteligente permite facilitar la firma o expresión de la voluntad de las partes, así como asegura su cumplimiento, mediante disposiciones instruidas por las partes, que pueden incluso ser cumplidas automáticamente, sea por el propio programa, o por una entidad financiera u otra, si a la firma del contrato las partes establecen esa disposición. Cuando se dispara una condición pre-programada por las partes, no sujeta a ningún tipo de valoración humana, el contrato inteligente ejecuta la cláusula contractual correspondiente.

A falta de estipulación contractual, los administradores de dicho programa o quienes tengan su control, serán responsables por las obligaciones contractuales y extracontractuales que se desprendan de los contratos celebrados de esta forma, y en todo caso serán aplicables las disposiciones que protegen los derechos de los consumidores (Código de Comercio, 2019, art. 77).

Se evidencia que entonces la administración tributaria de Ecuador tiene la potestad de valerse de la normativa contractual ecuatoriana para implementar *smart contracts* en sus procesos de recaudación.

### **3.1. Administración tributaria**

El régimen tributario se lo ejecuta a través de la administración tributaria. La administración tributaria se compone de una serie de órganos y funciones que están dotados de competencias para actuar en el “marco de relaciones jurídicas existentes entre el Estado y los contribuyentes” (Parra, 2010, p. 11). Las competencias de cada órgano encargado de la administración tributaria, su creación y facultades deberá ser mediante ley; es decir, dentro de un ámbito legal. En ese sentido el régimen tributario puede ejercerse a través de distintas clases de administración tributaria: la central, la seccional, y la de excepción.

Respecto a la organización de la administración tributaria, destacamos que la misma se delimita territorialmente. Hablamos de administración central, cuando nos referimos a la que compete al ámbito nacional; es decir, gobierno central. En el ámbito seccional, la administración corresponde a los Gobiernos Autónomos descentralizados. Finalmente, se hace referencia a la administración tributaria de excepción, misma que se da cuando la ley de manera expresa concede la gestión tributaria a la propia entidad pública acreedora de tributos. (Código Tributario, Arts. 64, 65 y 66). Entre las formas de administración tributaria mencionadas en conjunto componen el sistema tributario ecuatoriano.

La administración tributaria central encuentra su desarrollo en el Código Tributario, en Ley de Régimen Tributario Interno y su respectivo reglamento. La actividad de la administración tributaria central recae de manera estricta en referencia a los tributos considerados como nacionales, que están encaminados a financiar el presupuesto general del Estado y su dirección pertenece al poder ejecutivo (Código Tributario, art. 64).

Por otro lado, en caso de la administración tributaria seccional, cada Gobierno Autónomo Descentralizado como autoridad tributaria dentro de sus competencias, expide su propia normativa sobre la creación (CRE, art. 264), determinación y recaudación de tributos. (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, art. 6).

En el presente estudio nos limitaremos a hablar exclusivamente de la administración tributaria central. Esto debido a que la era digital precisa de respuestas nacionales frente a la administración tributaria, las que, a su vez, influenciarán las decisiones y actuaciones de gobiernos locales.

### **3.2. Administración tributaria central y sus facultades**

La administración tributaria central se encarga de ejercer sus facultades respecto de los tributos de carácter nacional. Es así que el órgano competente de la administración tributaria central no aduanera es el Servicio de Rentas Internas (SRI). El presente trabajo se enfoca exclusivamente en la administración tributaria central en lo que refiere a los tributos nos aduaneros recaudados por el SRI.

Como se mencionaba anteriormente las administraciones tributarias poseen distintas facultades, en el presente trabajo la facultad que nos atañe analizar es la recaudadora. La facultad de recaudación es la que permite a la administración tributaria el cobro de las obligaciones que han nacido de la obligación tributaria, “se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.” (Código Tributario, art. 71). Es así que se puede entender a la recaudación tributaria como aquella que permite generar ingresos públicos a través de la exigencia de los tributos, establecidos de forma unilateral por el Estado a consecuencia del poder fiscal, conferido por su respectivo ordenamiento jurídico (Torres, 2008, p. 43). El presente trabajo investigativo se centra exclusivamente en la facultad recaudadora de la administración tributaria y los efectos de los *smart contracts* en la misma, esto debido a que metodológicamente se busca indicar las oportunidades que la tecnología *blockchain*, aplicada en contratos inteligentes, genera para la recaudación inmediata de tributos por medio de transacciones automatizadas.

La facultad recaudadora de la administración tributaria central debería regularse respecto de cada tributo en la Ley de Régimen Tributario Interno. Al respecto, en el capítulo X de la Ley de Régimen Tributario Interno (LRTI) se establece el sistema para distribuir la recaudación del impuesto a la renta, caso en el que “el producto del impuesto a la renta se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central de Ecuador” (LRTI, art. 51). Es decir, dentro de este cuerpo normativo no existe una regulación sobre la recaudación tributaria per se, únicamente se define el destino de los montos cobrados.

Por otro lado, sobre el órgano competente para ejercer esta facultad recaudadora encontramos lo establecido en la Ley de creación del Servicios de Rentas Internas (LSRI). Dicho cuerpo normativo en su art. 2 nro. 2, le faculta al SRI en calidad de autoridad tributaria a “Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado.” Pero, esta facultad es exclusiva de los tributos internos del Estado, y de aquellos cuya administración no se haya asignado de manera expresa por Ley a otra autoridad.

El SRI es el órgano competente para recaudar los tributos dentro de la administración tributaria central. Dentro de ese sistema existen determinadas competencias especiales que se le reconocen entorno a la recaudación tributaria. Ejemplo de esto es lo regulado en el art. 112 de la LRTI, mismo que establece la posibilidad de la administración tributaria de “celebrar convenios especiales con las instituciones financieras establecidas en el país, tendentes a recibir la declaración y la recaudación de los impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias.” (LRTI, art. 112).

Al existir la posibilidad de convenios con instituciones financieras para que sean recaudadoras de impuestos, existe una sanción por el no depósito de los valores que estos organismos recauden. Ya realizada la recaudación por la institución financiera, si a la consignación de este valor no se consigna dentro de los plazos establecidos, se generarán intereses liquidados diariamente, sobre el monto exigible no consignado oportunamente (LRTI, art. 113). Es decir, en el Ecuador existe la intermediación financiera para poder efectivizar el pago de impuestos.

### 3.3. Sujetos de la relación tributaria

Las relaciones jurídicas tributarias se conforman por la interacción de sujetos, y los denominamos “sujetos de la relación tributaria”. Dentro del ámbito tributario, los sujetos de la relación son el sujeto activo y el sujeto pasivo. El sujeto activo es el ente público acreedor del tributo (Código Tributario, art. 23) y el sujeto pasivo es “la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente

o como responsable” (Código Tributario, art. 24), en este grupo de sujetos pasivos tienen la calidad de tal las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás “entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición” (Código Tributario, art. 24).

A partir de la facultad recaudadora, existen otros sujetos que forman parte de la relación tributaria siendo estos los agentes de retención o percepción. Estos sujetos o agentes también podrán efectuar la recaudación de tributos, en caso de que la ley lo establezca o que instituya la administración. (Código Tributario, art. 71). Por agentes de retención se entienden a las personas naturales o jurídicas que “en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligados a ello” (Código Tributario, art. 29). Son también agentes de retención los herederos y albaceas respecto de los impuestos que se deban cancelar por concepto de herencias y legados.

Los otros sujetos en la relación tributaria son aquellos a los que la ley les permite recaudar tributos, también llamados “agentes de percepción”. Son agentes de percepción las personas naturales o jurídicas que por la actividad, función o empleo que realizan, y que, por mandato legal o reglamentario, están obligados a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

### **3.4. Exigibilidad para la recaudación tributaria**

Existe una relación intrínseca entre todas las facultades de la administración tributaria. La facultad de determinación y la de recaudación tienen su punto de encuentro en que la recaudación tributaria necesita un acto de determinación para que se realice o se haga efectiva. Esta determinación se la cumple a través de las declaraciones que las realizan los mismos contribuyentes. En esta misma línea de actos de determinación, encontramos a los actos administrativos de determinación que tengan la característica de firmes o ejecutoriados, y de la misma manera, por medio de sentencias ejecutoriadas u “otros hechos o actos preestablecidos en forma legal, que contengan obligaciones determinadas líquidas y convertidas en títulos de crédito” (Parra, 2010, p. 17). Estos títulos de crédito deben llevar de manera implícita una orden de cobro, es importante mencionar que el procedimiento por el cual se emitirán los mismos no puede estar pendiente de resolución o existir algún recurso que aún se pueda interponer (Código Tributario, art. 149).

No siempre los sujetos pasivos cumplen con sus obligaciones tributarias de la manera esperada. En caso de que esto suceda; es decir, la recaudación no haya cumplido con su objetivo y los sujetos pasivos no hayan pagado su obligación a través de los órganos regulares, la administración tributaria cuenta con la jurisdicción coactiva para hacer efectivos dichos créditos. Quien puede ejercer la acción coactiva, es decir el órgano competente recae en los funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias; y las máximas autoridades pueden designar recaudadores especiales para ejercer la acción coactiva en las secciones territoriales que consideren necesario (Código Tributario, art. 158)

Con el presente análisis jurídico se logra contextualizar al lector respecto de la funcionalidad del régimen tributario en lo que al sistema de recaudación en la normativa ecuatoriana compete. La normativa es bastante dispersa y se desarrolla en tantos cuerpos normativos que resulta complejo su manejo, sin mencionar su continua modificación mediante Leyes de carácter económico urgente. De igual manera, se puede evidenciar la falta de cohesión entre normas tributarias, esto se debe a la falta de claridad en el régimen de competencias de las distintas administraciones tributarias. El ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria carece de organización, y se define en una inmensidad de reglamentos que impiden un efectivo estudio de este. Para implementar nuevos sistemas que propendan modernizar el

sistema tributario y la recaudación tributaria nacional, será preciso observar las normas implícitas y consolidar normativa clara, concisa que permita desarrollar sistemas informáticos efectivos que transparenten la administración tributaria a las normas que la legitiman.

### **3.5. Intentos en el sistema tributario ecuatoriano para pasar a lo digital**

La administración tributaria ha tenido algunos intentos con miras a la modernización digital de la misma. Con el objetivo de facilitar el servicio en línea y la accesibilidad de todos los sujetos pasivos o contribuyentes que no podían acceder con facilidad a los formularios de tributación, o no disponían del tiempo para ajustarse a horarios de oficina, varios procedimientos del sistema tributario se han digitalizado. Un claro ejemplo de esto es la resolución NAC-DGERCGC17-00000032 (Resolución 032) mediante la que el SRI dispone la implementación del nuevo Portal Digital operativo los 365 días del año y con bases de datos explicativas de cada procedimiento.

En este portal se puede encontrar:

- Servicios en línea
- Trámites electrónicos
- Atención telefónica
- Cita previa para las agencias de recaudación de impuestos
- Catálogos, guías y manuales de explicación de procedimientos.

La Resolución 032 también plantea la obligatoriedad de los servicios en línea para acceder a ciertos trámites ciudadanos. Los trámites que cuentan con esta característica de obligatoriedad son todos aquellos referentes al RUC, certificados automáticos con código QR, y formularios y certificaciones identificadas (Resolución 032, art.1). Este claro esfuerzo de digitalizar las funciones más sencillas y que pueden ser realizadas de forma autónoma, es un ejemplo concreto de la necesidad de modernizar el sistema tributario nacional. Ejemplo de esto son aspectos como los trámites que se pueden realizar en la plataforma del SRI como la actualización del RUC, la solicitud para emitir facturas electrónicas, la presentación de solicitudes de inscripción de RUC, el pago de tributos, entre otros trámites que ya se pueden realizar de manera digital en su integralidad.

Para el uso del sistema existen determinados requisitos que continúan entorpeciendo la administración tributaria. Para cumplir con los mismos existen acciones desde la generación de usuarios y claves, hasta la obtención del Registro Único de Contribuyentes. Incluso, para acceder a todos los servicios en línea del portal “los contribuyentes deberán contar con la clave de uso de medios electrónicos para el acceso a los servicios brindados a través del portal web del Servicio de Rentas Internas” (Resolución 032, art.2). Sin embargo, enfrenta nuevamente la problemática planteada, ¿a dónde van a parar estos folios digitales? Es preciso entonces un sistema que brinde transparencia y agilidad en las transacciones online.

Existe otro régimen tributario importante de análisis respecto de la recaudación en términos de modernización. Nos referimos al Régimen Impositivo Simplificado que se encuentra establecido en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Este régimen se les aplica a los contribuyentes que cumplen con las características legales establecidas para que puedan pagar sus cuotas mensuales con dinero electrónico caso en el que obtienen un descuento de pago a cuota, equivalente al 5% de la misma. (Resolución NAC-DGERCGC16-00000238 SRI, art. 2.). Este régimen se creó con el objetivo de que los contribuyentes pasen a formar parte de este nuevo sistema electrónico con miras a una simplificación y celeridad dentro del proceso de recaudación.

Se evidencian esfuerzos para modernizar la administración tributaria central; sin embargo, no hay intentos claros de definir un sistema que realmente agilice las transacciones y permita la descentralización de información que brinde transparencia a usuarios.

### 3.6. Necesidad de digitalización del Sistema tributario en el marco de la pandemia del COVID-19.

El inicio de contagios por COVID-19 dentro del Ecuador puso de manifiesto una serie de problemáticas gubernamentales dentro de muchos aspectos del Estado, como educación, salud, economía, entre otros. Como medida principal para evitar aglomeraciones de personas en un mismo espacio para evitar contagios masivos, el sistema burocrático del país debió tomar alternativas para los trámites necesarios de la ciudadanía. La administración tributaria no fue la excepción y se vio en la necesidad de implementar medidas digitales para que los contribuyentes pueden seguir realizando los trámites y cumpliendo con sus obligaciones tributarias.

El SRI el 30 de marzo firmó la Resolución Nro. NAC-DGERCGC20-00000023 (Resolución 023 en adelante), la que se promulgó en el Registro Oficial el 20 de abril del presente año. En esta resolución se define un sistema para la recepción de documentos por medios electrónicos y la gestión interna de los mismos, durante el tiempo del estado de excepción.

La resolución 023 da los lineamientos generales a ser tomados respecto de las comunicaciones, consultas, peticiones, solicitudes y requerimientos dirigidos al SRI. Cabe señalar que dicho marco legal solo regula el uso del Portal, sistematiza determinados procesos para la situación de emergencia en contexto COVID-19. En este sentido, la documentación presentada ante el SRI se puede realizar a través del sistema documental Quipux y de correo electrónico. Dentro del sistema Quipux la información presentada deberá contar con firma electrónica (Resolución 023, art. 3 nro.1), mientras que las peticiones enviadas a través de correo electrónico se deberán remitir en formato PDF, firma autógrafa del peticionario y con la expresa declaración sobre la presentación física de los documentos una vez terminado el estado de excepción (Resolución 023, art. 3 nro. 2). A continuación, presentamos un gráfico de la sistematización de cómo se llevarán de manera interna estos procesos a través de medios electrónico:

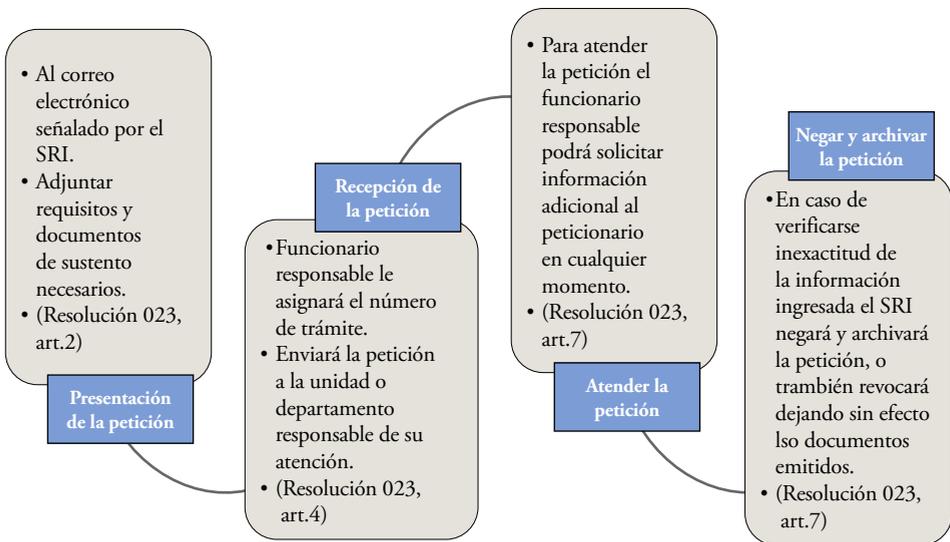


Figura 2. Proceso SRI en contexto COVID -19. Gráfico realizado con base a la Resolución Nro. NAC-DGERCGC20-00000023, expedida por el SRI.

Mencionadas las medidas tomadas por la administración tributaria central, con miras a la modernización de sus servicios es necesario analizar las mismas. Tanto el portal de servicios del SRI, como el régimen simplificado (RISE) y la reglamentación para que se reciban los documentos por medios electrónicos, son políticas tomadas con miras a una digitalización de la información y a procesos más expeditos. Si bien estas opciones dan lugar a posibilidades de recaudación más sencillas, como el pago en línea, las mismas no comprenden una solución efectiva que evite fraudes y dilaciones de pagos, brindando garantizando la seguridad y veracidad de la información que se remite. Es decir, la implementación de medidas para digitalizar los servicios de recaudación tributaria solo reafirma la necesidad de potenciar la administración tributaria mediante sistemas distintivos que democratizen el sistema, brindando real transparencia a las transacciones, como lo son los *smart contracts* por medio de *blockchain*.

#### **4. Modernización de la recaudación tributaria por medio de *smart contracts* en Ecuador**

La epidemia del COVID-19, con la cual ya no es posible hacer trámites físicos, pone de manifiesto la necesidad de contar con medios tecnológicos que permitan desarrollar trámites de administración pública por medios electrónicos. Incluso posterior a la etapa de COVID-19, la humanidad no estará lista para regresar a sistemas obsoletos; es decir, la implementación de nuevas tecnologías debe ser progresiva, es entonces necesario considerar seriamente al *blockchain* y los *smart contracts* que presentan una gran opción para la recaudación de impuestos centrales, seccionales y aduaneros. A continuación, un recuento respecto a las problemáticas, beneficios y necesidades de implementar estas tecnologías en el Ecuador.

##### **4.1. Problemáticas del sistema tributario ecuatoriano actual**

En los puntos anteriores se han analizado las diferentes potestades que ejerce el sistema tributario central en ese sentido, atañe al presente trabajo estudiar las dificultades que presenta la administración de un aparato tan complejo. En esta línea, se debe comprender que un aparataje tan extenso, de orden jerárquico, representa también una línea de tramitación larga y compleja. Es decir, el principal problema que presenta el aparataje tributario es la complejidad y falta de claridad en la aplicación de su normativa que repercute en complicaciones pragmáticas del sistema. Este entramado de procedimientos y formularios necesarios para tributar, problematizan la recaudación tributaria debido al desconocimiento de la sociedad (López, 2017, p. 4). Los continuos cambios normativos y su falta de socialización convergen en un sistema desorganizado que solo da complicaciones a sus usuarios.

Debido a que el sistema tributario responde a una economía global, los efectos problemáticos de la normativa nacional también encuentran su sustento a la participación de capitales extranjeros. A continuación, se presentan dos tablas que resumen las problemáticas a nivel nacional e internacional del sistema tributario ecuatoriano. El primero, describe las aquellos inconvenientes identificados a nivel nacional, en relación con las dificultades con quienes están llamados a tributar (sujetos de la tributación), los procedimientos de recaudación, capacitación interna y gasto tributario que realiza el Estado. Por otro lado, la segunda tabla resume las consecuencias de que temas globales como inflación, doble imposición internacional, deuda externa tienen en la administración tributaria del Ecuador.

ÁREA	ORDENAMIENTO TRIBUTARIO NACIONAL				
Problemática	Sistema de recaudación	Personas llamadas a tributar	Procesos de tributación	Capacitación para usuarios	Gasto Tributario
<b>Detalle del problema</b>	Excesivo número de trámites administrativos existentes complican el dinamismo y generan más burocracia	El sistema infunde temor en sus contribuyentes a través de sanciones pecuniarias lo que constituye un rechazo del mismo	Los procesos se encuentran reglados por la codificación tributaria compleja de analizar y de difícil acceso.	La capacitación en el sistema tributario sobre sus portales en línea se da exclusivamente a los funcionarios que están en contacto con el mismo, haciendo inefectiva la atención directa al cliente, por lo que se necesita una capacitación continua a la externa de las instituciones dirigida a los usuarios del sistema.	La creación de subsidios para ciertos sectores de la economía nacional perjudica la recaudación de tributos generando un déficit en el ingreso de capital.
		Los trámites son complejos con trabas engorrosas			
<b>Solución por Smart Contracts</b>	Procesamiento de trámites de forma automatizada mediante código binario, sin exceso de revisión gramatical incide en agilidad y mejor uso de recursos, evitando burocracia	Las herramientas tecnológicas hacen el sistema accesible y amigable a los usuarios		Simplificación del sistema en relación con los procesos, para dar efectividad al mismo.	Optimización del sistema actual relacionado con la transparencia en seguimiento de deudores

Tabla 1: Problemáticas nacionales (Jurow, 2020, p. 47).

ÁREA	FACTORES EXTERNOS CON INJERENCIA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL			
Problemática	Inflación	Doble imposición internacional	Riesgo país	Empresas con sucursales en el extranjero
<b>Detalle del problema</b>	Aumento de precios en los principales sectores comerciales que derivan en el menor flujo económico y el incremento del gasto público	Dos o más jurisdicciones tributarias pueden exigir para sí el gravamen de determinada renta.	La poca efectividad de los procesos tributarios nacionales genera incertidumbre y desconfianza a las inversiones extranjeras.	No se norma el ingreso bruto generado por la actividad efectiva desarrollada en el extranjero
<b>Solución por Smart Contracts</b>	Procesos transparentes que permiten tomar decisiones en tiempo real. Beneficios a captación de tributos y mayor claridad en información para procesos coactivos.	Registro automático permanente de las transacciones del contribuyente, que brinda transparencia.	La plataforma de verificación de información en la que se desarrollan los <i>smart contracts</i> evita el desconocimiento de un potencial contribuyente, transparentando la información pública,	

Tabla 2: Problemáticas generadas en contexto de globalidad (Vallejo y Maldonado, 2007, pp. 39-59).

Frente a los problemas presentados se evidencia la necesidad de que los procesos se agilicen y puedan descargar y optimizar el sistema tributario nacional. Se debe comprender que las falencias derivan de la carga de trabajo y el sistema de archivos físicos por medio de folios, el que resulta ineficaz no solo para la recaudación de tributos que ya es de cierta manera electrónica, sino para todos los procesos tributarios que se realizan. Las problemáticas presentadas evidencian la urgente necesidad de que la administración pública se valga de nuevas tecnologías para optimizar sus servicios en pro de la sociedad.

Para que se evidencie la necesidad que representa encontrar un sistema efectivo y rápido de procesamiento de información, se debe recordar el fin último del sistema tributario. En base a esto cabe plantear la interrogante de cuál es la situación que entorpece el sistema tributario e impide que alcance este objetivo abstracto para el cual fueron creados los tributos en primer lugar. Como se mencionaba con anterioridad la problemática radica en el número de trámites existentes, de la mano con la complejidad y diversidad normativa existente alrededor del sistema. Si bien los *smart contracts* pueden ser una solución al primer punto, dentro del sistema tributario la norma debe dar un cambio en su contenido para que dé cabida a estos procesos tecnológicos con enfoque de simplicidad en pro de la administración tributaria.

Ahora bien, esta respuesta fue encontrada décadas atrás por la migración de datos a bases de almacenamiento. En este sentido, el estado ecuatoriano ha realizado diferentes esfuerzos para alcanzar los beneficios de las nuevas tecnologías.

#### 4.2. Soluciones que presentan los *smart contracts* al sistema tributario del Ecuador

Como se detalla en la parte inicial de este artículo, los *smart contracts* y el *blockchain* presentan una herramienta tecnológica que efectiviza el procesamiento y almacenamiento efectivo, eficaz y transparente de la información. El ingreso de datos y el orden efectivo en el que se almacenan agiliza tanto al sistema tributario en su labor de captación, como al sujeto pasivo en su papel de contribuyente. Es decir, se identifican de mejor manera las cifras más altas de deuda tributaria y se concentran los recursos de fiscalización en montos efectivos, representativos para la economía versus, lo que sucede actualmente, sobre la coactiva a pequeños deudores (Jurow, 2020, p. 44).

Por medio del sistema *blockchain* y los *smart contracts* se generaría una guía confiable, dinámica y auto desarrollada de pasos a seguir para optimizar las transacciones en el sistema tributario. De esta forma, los funcionarios públicos cumplirían con más eficiencia sus funciones sin necesidad de capacitación previa, pues el sistema presentaría soluciones y respuestas (López, 2017, p. 7). La codificación de contratos y uso de códigos para determinar ciertas cláusulas, validando tales transacciones mediante *blockchain*, permite que optimizar el trabajo de los funcionarios y facilita la revisión de ciertos aspectos que muchas veces pueden confundirse por disyuntivas incluso gramaticales (Jurow, 2020, p. 5).

Debido a que el cambio de paradigma contractual a *smart contracts* permitiría el almacenamiento y organización de datos de forma remota. Esto incrementa la unidad del ordenamiento tributario para evitar la duplicidad de esfuerzos y falencias en comunicación que resulta en la pérdida de fondos y mala inversión de capitales públicos. Mediante la implementación de *smart contracts* se digitalizarían los procedimientos, almacenando la información en bases de datos que clasifiquen y archiven automáticamente la información, esto permitiría que el funcionario obtenga respuestas concretas y veloces frente a las necesidades de los contribuyentes.

En el ámbito internacional, la implementación de *smart contracts* en las transacciones tributarias incrementaría la confiabilidad en la administración pública. La capacitación de los funcionarios, el tema tecnológico y el avance de los paradigmas tributarios tradicionales a un efectivo gobierno electrónico (Harvard Law Review, 2008) genera confianza para inversión extranjera en el país. Esto se debe a la confianza en un sistema tributario que canaliza y posibilita el flujo económico nacional con tecnologías transparentes, disminuyendo pérdidas fiscales y potenciando ingresos.

En conclusión, la implementación de *smart contracts*, alivia la cantidad de información del sistema tributario y por tanto no asfixia ni a los funcionarios, ni a los contribuyentes, con la compleja estructura de presentación de documentos y certificaciones (Hoffman, 2018, p. 2). Por el contrario, hace efectiva la relación sistema-sociedad, de tal forma que el contribuyente sienta confianza de su relación con el fisco, enriqueciendo así la cultura tributaria nacional.

#### 4.3. Necesidad de modernizar el sistema tributario ecuatoriano mediante *smart contracts*

La consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la Agenda 2030 conlleva a la promoción y refuerzo en el uso de estas tecnologías, y por lo mismo es necesario, según el Informe sobre la Economía Digital del año 2019 (United Nations Conference of Trade and Development, 2019, p. 3), así como en el Informe E- Government realizado por la ONU en el año 2018, la prioridad de implementar políticas estatales para promover una transformación digital (Department of Economic and Social Affairs of the United Nations Secretariat. 2019).

El Ministerio de Telecomunicaciones en su Libro Blanco de la Sociedad de la Información y del Conocimiento establece como objetivo del Programa de implementación para la digitalización de las empresas hacia la Transformación Digital: “Mejorar la productividad

y la competitividad de las industrias del país, a través de la Transformación Digital” (Ministerio de Telecomunicaciones del Ecuador, 2019, p. 68), este programa tiene como líneas de acción “facilitar el entorno hacia la transformación digital en las empresas, fomentar el uso de comercio electrónico, promover el emprendimiento e innovación de base tecnológica, y generar acciones para el desarrollo de la Industria TIC”. Lo que evidencia el interés por parte del gobierno central por impulsar la economía digital en el Ecuador.

El Plan de la Sociedad de la Información y del Conocimiento (PSIC) para el período 2018-2021 busca propiciar el desarrollo nacional a través de programas y proyectos que permitirán alcanzar objetivos trazados en la Política Nacional de Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información, elaborada para el período 2017-2021 (Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de Información, 2017, p. 10). El PSIC en su objetivo 4.3.3 busca la implementación de la tecnología de Registros Distribuidos (*Distributed Ledger Technology o blockchain*) (Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de Información, 2017, p. 30).

También cabe mencionar la necesidad de involucrar a la academia, a organismos internacionales y organizaciones de la sociedad civil. Estas alianzas permitirán posibilitar la ejecución de proyectos de este tipo, posesionando al país a nivel internacional por los avances en sus sistemas tributarios, que a su vez implicarían mejoras en la dinamicidad de la economía, sistema gubernamental y confianza de los ciudadanos. Es elemental generar alianzas estratégicas para traer a Ecuador la evolución de la era digital.

De acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística Censos (INEC), el gasto total en ACTI (Actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación) entre el 2009 al 2014 incrementó en un 88,92% (Instituto Nacional de Estadística y Censos, 2014, p. 15). El ACTI está conformado por Investigación y Desarrollo Agregado, Otras Actividades de Ciencia y Tecnología, y Otras actividades de Innovación.

Igualmente, el gasto en Ciencia y Tecnología creció en un 122% entre los años 2009 y 2014. En la misma línea, el gasto en innovación durante el periodo 2012–2014 en un 74,47% representa financiamiento del sector privado y asciende a \$3.175,27 millones de dólares (Instituto Nacional de Estadística y Censos, 2014, p. 18).

Gradualmente lo virtual va más allá de la soberanía de países y elimina fronteras, es deber de cada Estado entonces impulsar el uso de TICs para el desarrollo global de su sociedad, así como velar por el progreso de su economía creando oportunidades que van de la mano con la realidad de la cuarta revolución industrial y la era globalizada. Esto va de la mano con la Política 5.6 del Objetivo 5 Eje 2: Economía al Servicio de la Sociedad del Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021 (Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo, 2017, p. 83). Ecuador podría aprovechar las inversiones en ingenio a nivel nacional para desarrollar software y hardware destinados a la modernización de la administración tributaria en Ecuador con el uso de *smart contracts* y tecnología *blockchain*.

En el país existe efectivamente inversión en innovación y tecnología. Estos fondos podrían ser asignados en gran parte a la modernización de la administración tributaria, que a su vez dinamizaría la economía nacional y atraería inversión extranjera, junto con un sistema confiable y automatizado que satisfaga a sus usuarios. Esto también respondería a necesidades palpables en el contexto de una sociedad digital que ha dado el paso de la modernización en el contexto COVID -19 y no volverá atrás. Tanto la Agenda 2030 como la sociedad moderna exigen del Estado ecuatoriano las respuestas que solo tecnologías disruptivas como los *smart contracts* y el *blockchain* pueden dar, queda por definir si el gobierno está dispuesto a atender a necesidades prioritarias.

## 5. Conclusiones

Las alternativas que brinda el sistema de criptografía y los *smart contracts* dan paso al progreso y eficacia del sistema de administración pública. Los avances representan desarrollo y la palpable era digital exige que el Estado genere, valiéndose de avances tecnológicos, transacciones verificables, transparentes, ágiles y eficientes.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria carece de organización, y se define en una inmensidad de reglamentos que impiden su efectivo estudio. Para implementar nuevos sistemas que propendan modernizar el sistema tributario y la recaudación tributaria nacional, será preciso observar las normas implícitas y consolidar normativa clara. Si bien se evidencian esfuerzos para modernizar la administración tributaria central, hace falta sistemas que realmente agilicen las transacciones y permitan la descentralización y transparencia de información.

Es preciso que en Ecuador se fomente la confianza en la administración tributaria mediante las nuevas tecnologías disruptivas como el *blockchain* y *smart contracts*. Frente a las necesidades de una sociedad digital que ha dado el paso de la modernización y no volverá atrás. Tanto la Agenda 2030 como la sociedad moderna exigen del Estado ecuatoriano las respuestas que solo sistemas como los *smart contracts* y el *blockchain* pueden brindar.

## Referencias bibliográficas

- Agénor, Pierre-Richard (2001). *The Economics of Adjustment and Growth*. Academic Press.
- Ameer, R. (2016, diciembre 20). *Smart Contracts: The Blockchain Technology That Will Replace Lawyers*. < <https://blockgeeks.com/guides/smart-contracts/> >
- American Taxpayer Relief Act of 2012, Pub. L. Nro. 112-240
- Asamblea Nacional. (1997). *Ley de creación del Servicio de Rentas Internas*. Quito: Registro Oficial.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2005). *Código Tributario*. Quito: CEP
- Asamblea Nacional del Ecuador. (19 de octubre de 2010). Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Quito: Registro Oficial Registro Oficial Suplemento. 303.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2004). *Ley de régimen tributario interno*. Quito : CEP
- Bustos, J. (2018). El problema no son los impuestos, son los empresarios. Recuperado el 12 de Junio de 2020 de: <https://www.eltelegrafo.com.ec/noticias/punto/1/el-problema-no-son-los-impuestos-son-los-empresarios>
- Bureau, C. (2015). State & Local Government Finance Historical Datasets and Tables. <<https://www.census.gov/data/datasets/2015/econ/local/public-usedatasets.html> [<https://perma.cc/ZNG2-52B3>]>
- Deloitte. (2017). *Blockchain technology and its potential in taxes*. December </ <https://www2.deloitte.com/pl/en/pages/tax/articles/blockchain-technology.html>>
- Department of Economic and Social Affairs of the United Nations Secretariat. (2019, enero 01). *United Nations E-Government Survey*: < [https://publicadministration.un.org/egovkb/Portals/egovkb/Documents/un/2020-Survey/2020%20UN%20E-Government%20Survey%20\(Full%20Report\).pdf](https://publicadministration.un.org/egovkb/Portals/egovkb/Documents/un/2020-Survey/2020%20UN%20E-Government%20Survey%20(Full%20Report).pdf) >
- Digital Chamber of Commerce. (2018). Smart Contracts: Is the Law Ready?. September </<https://lowellmilkeninstitute.law.ucla.edu/wp-content/uploads/2018/08/Smart-Contracts-Whitepaper.pdf>>

- Garzón, M. A. A. P J. (2018). El Sistema Tributario y su impacto en la Economía Popular y Solidaria en el Ecuador. The taxing system and its impact on the Popular and Solidarity Economy in Ecuador. *UNIANDÉS EPISTEME: Revista de Ciencia, Tecnología e Innovación.*, 5, 38–53.
- Giuffrida, I, et al. (2018). A legal perspective on the trials and tribulations of AI: How Artificial Intelligence, the Internet of Things, Smart Contracts, and other technologies will affect the law. *Case Western Reserve Law Review* 68 (3), 747-781.
- Harvard Law Review. (2013). *Importing a Trade or Business Limitation into § 2036: Toward a Regulatory Solution to FLP-Driven Transfer Tax Avoidance*. Boston.
- Harvard Law Review. (2008). *Taxing Private Equity Carried Interest Using An Incentive Stock Option Analogy*. Boston.
- Hoffman, M. (2018). Can blockchains and linked data advance taxation. *3rd Workshop on linked data & distributed ledgers*. Lyon.
- Instituto Nacional de Estadística y Censos. (2014). Principales Indicadores de Actividades de Ciencia, Tecnología e Innovación.
- Jiménez, J. (n.d.). Cuestiones jurídicas en torno a la cadena de bloques («*blockchain*») y a los contratos inteligentes («*smart contracts*»). *Revista Cuatrimestral de Las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales*, 101.
- Jurow, A. (2020). *Tax Limits and the Future of local Democracy*. Harvard Law Review.
- Kraft, J. (2019). *Blockchain and Property Rights*. Retrieved <<https://www.newamerica.org/future-property-rights/reports/proprightstech-primers/blockchain-and-property-rights/>>
- López, D. (2017). El Sistema Fiscal En El Ecuador Y Su Efecto En La Redistribución De La Riqueza. Análisis Entre Los Años 2010 – 2015. IAEN.
- Meeting, F., & Series, M. (2017). “ *Blockchain: Taxation and Regulatory Challenges and Opportunities* ” by the WU / NET Team. 024(January), 15–16.
- Mik, E. (2017). *Smart Contracts: Terminology, Technical Limitations and Real World Complexity*.
- Ministerio de Telecomunicaciones del Ecuador. (2019, febrero 10). *Libro Blanco de la Sociedad de la Información y del Conocimiento*. Retrieved from: < <https://www.telecomunicaciones.gob.ec/wp-content/uploads/2019/05/libro-blanco-de-la-sociedad-de-la-informacion-y-del-conocimiento..pdf>>
- Ministerio de Telecomunicaciones y de la Sociedad de Información. (2017). Políticas Públicas del Sector de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información 2017 – 2021. Quito: Registro Oficial nro. 15.
- Parra, R. (2010). *La declaración patrimonial en el Ecuador*. Quito: Universidad de Cuenca.
- Porxas, Núria; Conejero, M. (2018). Tecnología *blockchain* : funcionamiento , aplicaciones y retos jurídicos relacionados. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 24–36.
- Presidencia de la Republica. (2010). *Reglamento a la ley de régimen tributario interno*. Quito: CEP
- ProUniversitarios. (2018, mayo 07). *Cómo funciona Blockchain*. Retrieved from <<http://pro-universitarios.com/como-funciona-blockchain/>>
- Raskin, M. (2017). The Law And Legality Of Smart Contracts. *Georgetown Law Technology Review* (305), 205–207.
- Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. (2017). Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021.
- Serrano, J. Análisis Dinámico De La Recaudación Tributaria En El Ecuador Aplicando Modelos Varios.

- Torres, M. (2008). *Estructura de los ingresos tributarios en el presupuesto general del Estado*. Quito: UASB.
- United Nations Conference of Trade and Development. (2019). *Digital Economy Report*. <<https://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=2466>>
- Villacís, J. (2013). *Diseño de una propuesta de plan de capacitación que contribuya al cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. Quito: Universidad Internacional del Ecuador.



# EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL Y LA PROTECCIÓN AL CONTRIBUYENTE

## The Exchange of Tax Information and Taxpayer Protection

GABRIELA RIVADENEIRA CHACÓN<sup>1</sup>  
Andrade Veloz Abogados, Quito, Ecuador

### Resumen

El intercambio de información en materia tributaria se ha posicionado en los últimos años como una herramienta para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Actualmente, los Estados cuentan con numerosos instrumentos bilaterales y multilaterales que les permiten intercambiar información con las administraciones tributarias de terceros Estados. Sin embargo, el intercambio de información también presenta desventajas y podría ocasionar la vulneración a los derechos de los contribuyentes. Por esta razón, este trabajo realiza un análisis de los derechos de los contribuyentes en el marco del intercambio de información fiscal y su posible aplicación en la legislación ecuatoriana.

### Palabras clave

Intercambio de información tributaria, Derechos de los contribuyentes, Confidencialidad, Notificación, Derecho a la defensa, Oposición.

### Abstract

The exchange of information in tax matters has positioned itself in recent years as a tool to fight tax evasion and fraud. Currently, States have various bilateral and multilateral instruments that allow them to exchange information with tax administrations of third States. However, the exchange of information also has disadvantages and could cause a violation of taxpayers' rights. For this reason, this work focuses on an analysis of the taxpayers' rights in the framework of the exchange of tax information and its application under Ecuadorian Law.

### Keywords

Exchange of tax information, Taxpayers' rights, Confidentiality, Notification, Right to defense, Opposition.

## 1. Introducción

El objetivo del presente artículo es realizar un estudio acerca del intercambio de información en materia fiscal, su importancia para las administraciones tributarias, los mecanismos que regulan el intercambio de información, y las principales modalidades para que proceda el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados. Adicionalmente, se expondrán los principales problemas y limitaciones derivados del intercambio de información.

<sup>1</sup> Asociada de la firma Andrade Veloz Abogados, LL.B. por la Universidad San Francisco de Quito, Máster en Fiscalidad Internacional por la Universidad Internacional de la Rioja, Candidata a la Maestría en Litigio y Arbitraje Internacional por la Universidad San Francisco de Quito. Correo electrónico: [grivadeneira@andradeveloz.com](mailto:grivadeneira@andradeveloz.com)



Finalmente, se realizará un análisis sobre los derechos de los contribuyentes de acuerdo con los principales instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información para, posteriormente, determinar si estos derechos se encuentran garantizados en la legislación ecuatoriana, así como su posible alcance y los límites a estos derechos.

### **1.1. El intercambio de información fiscal y su importancia en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal**

El intercambio de información fiscal puede ser definido como la distribución de información relacionada con los contribuyentes, incluyendo sus transacciones transfronterizas y sus activos (Velasco Mancheno y Castañeda Flórez, 2017, pp. 99-100). El intercambio de información tiene como finalidad “el suministro de actos, datos, documentos que sean útiles a los sistemas tributarios implicados” (Rosembuj, 2003, p. 13). Desde la perspectiva de las administraciones tributarias, el intercambio de información evita la pérdida de recaudación de tributos por falta de conocimiento de las de las rentas obtenidas por los contribuyentes en otros Estados (Pecho Trigueros, 2014, p. 32).

El intercambio de información fiscal es una herramienta que permite a los Estados verificar el cumplimiento de las obligaciones de sus contribuyentes (Moreno González, 2013, p. 194). Mientras los negocios se expanden y se internacionalizan, las administraciones tributarias se mantienen confinadas en sus jurisdicciones e inspeccionan solo una parte de las operaciones económicas que realizan sus contribuyentes. Por esta razón, “las administraciones tributarias dependen cada vez más de sus contrapartes extranjeras para administrar más eficazmente sus leyes tributarias nacionales” (Pecho Trigueros, 2014, p. 32).

En la actualidad, el intercambio de información tributaria es una herramienta de gran importancia debido a que la libre circulación de personas y capitales sumada a la facilidad de comunicación y a flexibles controles fronterizos, facilitan la deslocalización fiscal artificial de personas y el desplazamiento de activos a financieros (Cruz Amorós, 2005, p. 175). Esto a su vez, permite que los sujetos pasivos de impuestos puedan ocultar las rentas que realmente obtienen en el extranjero. Las administraciones tributarias por otra parte, enfrentan limitaciones para determinar las actividades y las inversiones realizadas en el extranjero por parte de sus contribuyentes (Adonino, 2013, p. 569). El intercambio de información surge como una solución a esta problemática y como un mecanismo de cooperación entre las administraciones tributarias para evitar la evasión y el fraude fiscal (Adonino, 2013, p. 569). El intercambio de información entre administraciones tributarias es un factor clave para una aplicación efectiva de tributos. Sin lugar a dudas, la cooperación mutua entre administraciones tributarias y el intercambio de información permiten controlar la evasión tributaria a través de la identificación de actividades y transacciones realizadas en el exterior (Pita, 2007, p. 15).

Para que las administraciones tributarias puedan intercambiar información, es necesario que el Estado de su jurisdicción cuente con mecanismos que autoricen y regulen el procedimiento de intercambio de la información. Estos mecanismos pueden consistir en la inclusión de una cláusula de intercambio de información en los Convenios para evitar la doble imposición (en adelante “CDIs” o “CDI”), acuerdos internacionales específicos o mediante acuerdos de asistencia judicial internacional que contemplan este tipo de cooperación (Pita, 2007, p. 15).

En la actualidad existen varios instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información tributaria, la mayoría de estos instrumentos consisten en CDIs con cláusulas de intercambio de información entre Estados. Estos CDIs están basados en el Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante el “Modelo Convenio de la OCDE”) y la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación (en

adelante la “Convención Modelo”). Además, existen instrumentos internacionales que regulan específicamente la cooperación fiscal internacional y el intercambio de información tributaria.

Uno de los instrumentos internacionales que en la actualidad ha alcanzado gran relevancia es la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (en adelante la “Convención Multilateral”). Este instrumento internacional fue desarrollado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante “OCDE”) y el Consejo Europeo en el año 1988. Posteriormente, en el 2010 la Convención Multilateral fue modificada por el Protocolo de Enmienda a la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal. La Enmienda se realizó con el propósito de adaptarla a los estándares internacionales aplicables al intercambio de información fiscal e incluir a terceros Estados que no sean parte de la OCDE o del Consejo Europeo (Falcón y Pulido, 2013, p. 208).

La Convención Multilateral es un instrumento internacional especializado en la cooperación fiscal internacional y regula las siguientes modalidades de cooperación: (i) el intercambio de información; (ii) la asistencia en la recaudación de impuestos; y (iii) la notificación o traslado de documentos.

Además, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias cuenta con Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT (en adelante el “Modelo de Acuerdo del CIAT”), cuyo objeto consiste en regular el intercambio de información fiscal entre las administraciones tributarias en todas las modalidades de intercambio, así como las fiscalizaciones simultáneas y las fiscalizaciones en el extranjero.

En el ámbito de la Unión Europea existe la Directiva 2014/107/UE, del Consejo de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/ UE, que se refiere a la obligatoriedad del intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad (en adelante la “Directiva”). La Directiva regula el intercambio automático de información e impone a los Estados miembros de la Unión Europea la obligación de intercambiar información sobre determinadas categorías de renta y de patrimonio, en particular las de carácter no financiero que los contribuyentes mantienen en Estados miembros distintos de su Estado de residencia.

## 1.2. Modalidades de intercambio de información tributaria

La doctrina y los instrumentos internacionales especializados en la cooperación fiscal internacional contemplan las siguientes modalidades de intercambio de información:

- a. Intercambio de información bajo solicitud: en este mecanismo de intercambio de información, la administración tributaria solicita a otro Estado información específica sobre un determinado contribuyente a través de una solicitud que detalle la información a la que se busca acceder y el propósito por el que se solicita la información. Esta modalidad de intercambio de información es considerada suplementaria, pues el Estado solicitante debería agotar todos los medios para obtener la información requerida (Pita, 2007, p. 27).
- b. Intercambio automático de información: bajo esta modalidad las administraciones tributarias se proporcionan periódicamente categorías específicas de información. Este método de intercambio de información permite que las administraciones tributarias conozcan ingresos u operaciones desconocidas sin una solicitud especial previa (Pita, 2007, p. 27).
- c. Intercambio espontáneo de información: las administraciones tributarias se transmiten mutuamente información cuando, en el desarrollo de sus actividades, cuentan con información de utilidad para la administración del otro Estado; esta

- información puede consistir en las actividades de un residente fiscal o sobre las operaciones o relaciones que se vinculen con sus obligaciones tributarias en el otro Estado (Pita, 2007, p. 27).
- d. Inspección tributaria en el extranjero: los funcionarios de la administración tributaria de un Estado pueden estar presentes en ciertas tareas de fiscalización o en una parte de una inspección realizada por la administración tributaria del otro Estado (Pita, 2007, p. 27).
  - e. Intercambio de información con relación a una industria: no se intercambia información respecto a un contribuyente determinado, sino respecto a un sector de una determinada actividad económica. Esto permite que la administración tributaria cuente con esquemas de evasión, políticas de precios y esquemas financieros de las industrias (Pita, 2007, p. 27).
  - f. Inspección tributaria simultánea: las administraciones tributarias realizan inspecciones en su respectivo territorio sobre contribuyentes o actividades en la que los Estados tengan intereses relacionados (Pita, 2007, p. 27).
  - g. Intercambio de información por solicitud grupal: la administración tributaria requirente solicita información sobre un grupo de contribuyentes y no sobre un contribuyente en específico. Para que proceda este tipo de intercambio de información se debe proporcionar una descripción detallada del grupo de contribuyentes, sobre los hechos y circunstancias que fundamentan la solicitud (Lang, 2014, p. 204).

## 2. Mecanismos de intercambio de información fiscal en Ecuador

Como fue mencionado anteriormente, el intercambio de información procede cuando existe alguna herramienta legal que permita la cooperación entre las administraciones tributarias. Estos mecanismos consisten en cláusulas de intercambio de información en los CDIs o en acuerdos internacionales específicos de la materia.

Una de las herramientas más importantes con las que cuenta actualmente Ecuador para el intercambio de información tributaria y otros mecanismos de cooperación fiscal es la Convención Multilateral, la cual fue ratificada el 26 de agosto de 2019 y entró en vigor a partir del 1 de diciembre de 2019. Mediante la Convención Multilateral, Ecuador podrá intercambiar información fiscal con 136 administraciones tributarias. Sin duda la aplicación de este instrumento internacional se convertirá en una herramienta importante en la lucha contra la elusión, la evasión y el fraude fiscal para la administración tributaria ecuatoriana (OCDE, 2020).

Además, entre otras fuentes de intercambio de información tributaria se encuentran las cláusulas de intercambio de información de los CDIs celebrados con otros Estados. Ecuador ha suscrito diecinueve CDIs con cláusulas de intercambio de información con los siguientes países: Alemania, Belarús, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Corea, España, Francia, Italia, Japón, México, Qatar, Rumanía, Rusia, Singapur, Suiza y Uruguay.

Por último, Ecuador al ser un Estado miembro de la Comunidad Andina se encuentra vinculado por la Decisión 578 sobre el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, el artículo 19 de la Decisión permite que los Estados parte se realicen consultas mutuas e intercambien información para establecer controles y evitar el fraude y la evasión fiscal.

## 3. Problemas derivados del intercambio de información fiscal

A pesar de los indiscutibles beneficios del intercambio de información entre administraciones tributarias, el intercambio de información puede ocasionar serios problemas y posibles violaciones a los derechos de los contribuyentes. A continuación, se resaltan al menos cinco:

En primer lugar, existe una evidente contraposición entre los intereses de las administraciones tributarias y los contribuyentes. Por una parte, los Estados buscan una adecuada aplicación de la legislación tributaria para asegurar la recaudación de ingresos fiscales, así como la tutela de la economía nacional y los principios de soberanía y eficiencia de la administración tributaria (Adonino, 2003, p. 570). Por otra parte, los contribuyentes buscan evitar situaciones de doble imposición y tributar lo que verdaderamente les corresponde (Adonino, 2003, p. 570).

En segundo lugar, existe la posibilidad de que las administraciones tributarias atenten contra los derechos de los contribuyentes al intercambiar información, esto puede ocurrir principalmente en casos de revelación de secretos profesionales o empresariales.

En tercer lugar, en algunos Estados la jerarquía normativa implica que ciertos tratados internacionales tengan un rango inferior a su Constitución, lo cual ocasionaría que en los casos en que ciertas disposiciones constitucionales sean contrarias a las disposiciones del tratado que regula el intercambio de información. En estos casos se producirían dos consecuencias inevitables: (i) se frustraría el intercambio de información o; (ii) se intercambiará información tributaria en violación a las normas constitucionales o atentando contra los derechos del contribuyente (Arias Esteban, 2019, p. 511).

En cuarto lugar, los Estados requirientes de información pueden emplear el intercambio de información tributaria como una herramienta para ampliar su poder de determinación atentando contra el principio de no confiscatoriedad en materia fiscal. Si bien el intercambio de información fiscal permite que las administraciones tributarias cuenten con información suficiente que les permita determinar, liquidar y recaudar los tributos de forma adecuada (Valdez Ladrón de Guevara, 2014, p. 424); el intercambio de información debe tener ciertos límites para evitar que los Estados amplíen sus facultades y afecten los derechos de los contribuyentes (Adonino, 2003, p. 587).

Finalmente, en quinto lugar, es posible que surjan diferencias sobre la interpretación, el alcance y las limitaciones a la información que será intercambiada. Este problema puede ocurrir principalmente en los casos que involucren la manipulación abusiva de precios de transferencia y los casos en los que la información se encuentre en poder de abogados (Arias Esteban, 2019, p. 503).

#### **4. Límites al intercambio de información entre administraciones tributarias**

Por regla general los límites al intercambio de información fiscal se encuentran contenidos en los propios acuerdos de que regulan la materia. Esto significa que son los propios Estados quienes determinan qué información puede ser intercambiada y en qué casos no se puede intercambiar información con otro Estado (Pita, 2007, p. 28).

El principal objetivo de la limitación al intercambio de información consiste en evitar que el Estado al que se haya solicitado algún tipo de información se vea forzado a atentar contra su legislación y práctica administrativa con el fin de cumplir el requerimiento de otro Estado (Adonino, 2003, p. 587). De igual manera, los límites al intercambio de información impiden que el Estado requiriente de la información incremente su facultad determinadora, es por lo que la información objeto del intercambio debe ser limitada.

Entre los principales límites al intercambio de información podemos señalar: (i) la adopción de disposiciones administrativas contrarias a la legislación o a la práctica de los Estados; (ii) información que no pueda ser obtenida bajo la legislación del Estado requerido; (iii) revelación de un secreto comercial industrial, profesional; o (iv) en los casos en los que se pudiera contravenir el orden público.

Finalmente, cabe destacar que tanto la doctrina como los instrumentos internacionales especializados en la cooperación fiscal internacional coinciden en que otra limitación al intercambio de información consiste en la tutela a los derechos de los contribuyentes.

## **5. Garantías y derechos básicos de los contribuyentes en el marco del intercambio de información fiscal**

En la actualidad, la protección a los contribuyentes en los casos de intercambio de información es un tema de gran importancia debido a que ni los instrumentos internacionales sobre la cooperación administrativa ni la legislación interna de los Estados cuentan con una reglamentación adecuada que proteja los derechos de los contribuyentes. En estos casos, las administraciones tributarias se encontrarán en la encrucijada de no intercambiar información o hacerlo atentando contra los derechos del contribuyente (Cordón Ezquerro, 2014, p. 14). Este dilema afectará inevitablemente la eficacia del intercambio de información.

Una adecuada tutela de los derechos de los contribuyentes se caracteriza por la colaboración entre la administración y el contribuyente, dentro de la cual se permita que el contribuyente conozca desde el inicio la existencia de un requerimiento de información para poder oponerse a su transmisión o para ejercer sus derechos durante todo el proceso de intercambio (Adonino, 2003, p. 593). En este sentido, la protección de los derechos del contribuyente ayudaría a una mayor eficacia en el intercambio de información y no constituiría un obstáculo para que las administraciones tributarias puedan emplear este mecanismo de cooperación.

A continuación, se detallan los principales derechos y garantías con los que deberían contar los contribuyentes en los casos de intercambio de información entre administraciones tributarias.

### **5.1. Derecho del contribuyente a que su información sea confidencial**

Una de las principales garantías de los contribuyentes es la confidencialidad de su información en los casos en que esta sea objeto de intercambio. Por esta razón, es importante que se establezca de manera expresa su carácter confidencial, así como “la información, las personas y autoridades a quienes podrá ser revelada, como así también si podrá serlo a otras jurisdicciones y, en caso afirmativo bajo que procedimiento...” (Pita, 2007, p. 31).

Afortunadamente, la mayoría de los instrumentos internacionales que prevén el intercambio de información entre administraciones tributarias reconocen de forma expresa la confidencialidad de la información y contemplan algunas reglas al respecto, como se pasa a explicar:

En primer lugar, el Modelo Convenio de la OCDE garantiza la confidencialidad de la información intercambiada, de acuerdo con la legislación interna de cada Estado y establece que la información solo puede ser revelada a las autoridades administrativas y judiciales que estén encargadas de la determinación o liquidación del impuesto.

En segundo lugar, la Convención Modelo también reconoce la confidencialidad de la información intercambiada entre administraciones tributarias y, compartiendo el criterio del Modelo Convenio de la OCDE, señala que la información se puede revelar únicamente a personas o autoridades que participen en la estimación de la base imponible o la recaudación, o en la decisión de recursos en relación con los impuestos.

En tercer lugar, la Convención Multilateral establece en el artículo 22 que la información intercambiada debe mantenerse como secreta y podrá ser revelada únicamente a las personas o autoridades encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos.

No obstante, esta información puede ser revelada en audiencias públicas o en las sentencias judiciales relacionadas con los impuestos.

En cuarto lugar, el artículo 8 del Modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria de la OCDE (en adelante el “Modelo de Acuerdo de la OCDE”), dispone que la información intercambiada entre las administraciones tributarias debe ser tratada como confidencial y puede revelarse únicamente a tribunales y órganos administrativos bajo la jurisdicción del otro Estado.

En quinto lugar, el Modelo de Acuerdo del CIAT, establece que la información recibida por parte de una administración tributaria “se considerará secreta, de igual modo que la información obtenida en virtud de las leyes nacionales de aquel Estado, o conforme a las condiciones de confidencialidad” (CIAT, 1999, p. 8).

Adicionalmente, es importante mencionar que la confidencialidad está estrechamente vinculada con el manejo de la información y con los protocolos que deben seguir las administraciones tributarias para su seguridad. Así, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información ha desarrollado un profundo monitoreo, análisis y publicaciones respecto a los estándares y reglas aplicables al intercambio de información tributaria. Una de las publicaciones más relevantes es la Guía Sobre la Protección de la Información Objeto de Intercambio con Fines Fiscales (en adelante la “Guía”).

La Guía recoge las políticas y prácticas administrativas para proteger la confidencialidad de la información y establece que las administraciones tributarias deberán contar con una política que incluya procedimientos para la protección de la información que incluyan los siguientes aspectos:

- a. Verificación de los antecedentes, contratos de trabajo y formación de los funcionarios de la administración tributaria: es importante que se verifiquen los antecedentes de los funcionarios y que en sus contratos se incluyan disposiciones sobre la obligación de confidencialidad y sobre posibles sanciones en caso de incumplimiento de esta obligación. Las disposiciones de confidencialidad deberían continuar incluso una vez que se concluya con la relación con la administración.
- b. Acceso a las dependencias: las administraciones deben restringir la entrada a sus instalaciones por razones de seguridad mediante la presencia de guardias, políticas en contra de la presencia de visitantes, pases de seguridad o sistemas de entrada codificados a las zonas en las que se localice la información confidencial.
- c. Acceso restringido a registros electrónicos y físicos: las administraciones deben contar con un sistema seguro de almacenamiento de los documentos confidenciales. La información puede guardarse en unidades o salas de almacenamiento cerradas. Además, la información debe alojarse en servidores seguros y protegidos con una contraseña.
- d. Políticas de salida: implementación de políticas que pongan fin al acceso a la información confidencial para los funcionarios que se marchan o que ya no necesitan el acceso a la información.
- e. Políticas sobre la eliminación de la información: las administraciones deben optar por políticas que aseguren una correcta eliminación de la información sea física o digital.
- f. Políticas de envío de información a la autoridad fiscal extranjera: las administraciones deben confirmar que la persona que ha solicitado la información sea la autorizada para hacerlo y adoptar medidas para confirmar que el nombre y dirección de la autoridad sean correctos. Asimismo, la información confidencial

- debe estar debidamente etiquetada. Por lo general, se incluye un aviso integrado en la carta de autoridad competente y todos los documentos adjuntos.
- g. La información intercambiada bajo la modalidad de intercambio automático debe transmitirse de forma codificada en Discos CD, en una plataforma segura o mediante archivos cifrados adjuntos a los mensajes de correos electrónicos.
  - h. Clasificación de la información recibida por parte de una autoridad competente extranjera: la información se debe clasificar según su nivel de confidencialidad.
  - i. Almacenamiento de la información recibida por parte de una autoridad competente extranjera: la información debe almacenarse de forma segura e integrarse al sistema interno de gestión informática, al que solo pueden acceder los funcionarios autorizados, cuyo acceso estará estrictamente controlado bajo el principio de “necesidad de conocer”.
  - j. Por último, en caso de que la información se transmita en otras áreas de la administración tributaria, es necesario que se mantenga un registro de las personas a las que se ha revelado la información, el número de copias que se ha generado y una determinación de las personas que tienen una copia en su poder en todo momento.

En conclusión, los contribuyentes tienen el derecho a que la información que haya sido intercambiada sea confidencial y que no sea develada a personas que no estén debidamente autorizadas a conocerla. Asimismo, las administraciones tributarias están obligadas a adoptar políticas y protocolos que garanticen la protección y la confidencial de la información de los contribuyentes que se encuentre bajo su custodia.

## 5.2. Derecho del contribuyente a ser notificado con el requerimiento de información

Otro de los derechos con los que cuentan los contribuyentes es el derecho a ser notificado con la solicitud de intercambio de información<sup>2</sup> (Cordón Ezquerro, 2014, p. 20). El derecho a la notificación implica que la administración tributaria debe informar al contribuyente aspectos como: (i) la información a remitir; (ii) el país que solicitó la información; (iii) los impuestos afectados con el intercambio de información; y (iv) las normas que regulan el intercambio de información (Cordón Ezquerro, 2014, p. 20).

Este derecho depende de que las legislaciones internas de los Estados o de las convenciones internacionales aplicables que lo reconozcan. Hay ciertos Estados en donde existe la obligación explícita de notificar al contribuyente; mientras que, en otros, a pesar de no estar reconocido como una obligación legal, la práctica de las administraciones tributarias ha permitido que los contribuyentes sean notificados con la solicitud de intercambio de información (Bustamante Esquivas, 2001, p. 494).

Los Comentarios al apartado 3 del Modelo Convenio de la OCDE reconocen la posibilidad de que ciertos Estados notifiquen al contribuyente cuya información será intercambiada. Sin embargo, las notificaciones “no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información” (OCDE, 2020, p. 411).

Los Comentarios a la Convención Modelo comparten el criterio de la OCDE y si bien prevén la posibilidad de que los Estados notifiquen al contribuyente acerca del intercambio de información, el intercambio no debería verse frustrado por la notificación, menos aún en casos de evasión o elusión fiscal.

<sup>2</sup> La Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario reconoce este derecho en los siguientes términos: “Derecho del sujeto del que se requiere información a que el Estado requerido le notifique la información solicitada”.

De igual manera, según la OCDE en ciertos casos, los Estados pueden obviar el requisito de la notificación cuando existen casos de fraude o cuando un tribunal determina que la notificación implica un grave riesgo para la investigación. En aquellos casos, las autoridades deberán indicar en la solicitud si existe una sospecha de fraude y si es necesario que se evite la notificación (OCDE, 2006, p. 21).

Por su parte, la Convención Multilateral no establece expresamente la obligación de las administraciones tributarias de notificar al contribuyente sobre el intercambio de información. No obstante, el artículo 21 dispone que la Convención no podrá afectar los derechos ni salvaguardas de los contribuyentes, de conformidad con la legislación o práctica del Estado requerido.

Finalmente, el Modelo de Acuerdo del CIAT no hace ninguna mención a los derechos y salvaguardas de los contribuyentes en el marco de intercambio de información tributaria. Sin embargo, el Manual CIAT para la Implantación y Práctica del Intercambio de Información para Fines Tributarios (en adelante el “Manual CIAT”) reconoce el deber de las administraciones tributarias de respetar los derechos y salvaguardas de los contribuyentes de conformidad con la legislación interna de cada Estado.

En definitiva, el ejercicio del derecho de los contribuyentes a ser notificados depende de su reconocimiento en los instrumentos internacionales y de la legislación interna. Sin embargo, la notificación no puede significar un obstáculo para el intercambio de información.

### 5.3. Derecho de audiencia

El derecho de audiencia o consulta consiste en la posibilidad de que el contribuyente que podría resultar perjudicado con el intercambio de información sea escuchado<sup>3</sup> en una audiencia antes de que su información sea enviada a otra administración tributaria (Cordón Ezquerro, 2014, p. 21), (Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018, p. 18).

Este derecho genera una apertura para que el contribuyente pueda formular alegaciones dentro del intercambio de información sean de índole fáctico o jurídico. El ejercicio de este derecho permite que el intercambio de información sea más eficaz en la medida en que se pueden corregir datos y se puede anticipar la protección de información comercialmente sensible para el contribuyente (Imaoka Hojyo, 2013 p. 323).

El Modelo Convenio de la OCDE, la Convención Modelo, la Directiva, el Modelo de Acuerdo de la OCDE, la Convención Multilateral y el Modelo de Acuerdo del CIAT no reconocen de manera expresa este derecho, por esta razón, son las legislaciones internas de los Estados que intervienen en el intercambio de información las que determinarán si los contribuyentes cuentan o no con este derecho, así como el proceso para ejercerlo y sus limitaciones.

En el ámbito de la Unión Europea, el Tribunal de Justicia se pronunció sobre este derecho de los contribuyentes en el marco de intercambio de información y determinó que en principio la Directiva no atribuye derechos a los contribuyentes. Sin embargo, la Corte al analizar la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea determinó que el derecho a la defensa del contribuyente no exige que participe en la solicitud de información ni a ser oído antes de que el Estado transmita información al Estado requirente (Asunto C276/12).

<sup>3</sup> La Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario reconoce este derecho en los siguientes términos: “Derecho de audiencia o consulta para formular alegaciones una vez que el sujeto es notificado y tiene conciencia de que se va a producir un intercambio de su información tributaria. El derecho incluirá la facultad de formular alegaciones ante posibles discrepancias del sujeto del que se pide información con la información facilitada o solicitada”.

En conclusión, los contribuyentes deberían contar con el derecho de ser escuchados antes de que su información sea intercambiada con otra administración tributaria. Sin embargo, los instrumentos internacionales no reconocen expresamente este derecho y dependerá de la legislación interna de cada Estado determinar si un contribuyente puede presentar objeciones o argumentos en el intercambio de información.

#### **5.4. Derecho de oposición al intercambio de información**

El derecho del contribuyente a la intervención en el marco del intercambio de información se refiere a la posibilidad de que el contribuyente someta a un control administrativo y judicial la legalidad del intercambio de información<sup>4</sup> antes y después de su ejecución (Cordón Ezquerro, 2014, p. 22), (Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018 p. 20).

La posibilidad de que el contribuyente pueda oponerse al intercambio de información es un tema ampliamente debatido, pues como ha sido mencionado en líneas anteriores, los principales instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información reconocen ciertos derechos a los contribuyentes. No obstante, los derechos de los contribuyentes no pueden obstaculizar el intercambio de información y la intervención podría ser vista como un obstáculo.

Es importante señalar que los principales instrumentos internacionales sobre el intercambio de información no reconocen de manera expresa este derecho. Sin embargo, si partimos de la consideración de que el ejercicio de este derecho implica un retraso o un obstáculo para el intercambio de información, no se encontraría previsto en los parámetros de protección a los contribuyentes y consecuentemente, el contribuyente no podría ejercer este derecho.

El ejercicio de este derecho involucra la posibilidad de que los contribuyentes puedan cuestionar la forma en que se obtuvo la información, el destino y el uso de su información, así como el derecho a que se declaren nulas todas las pruebas que se hayan obtenido vulnerando los procesos y mecanismos de obtención e intercambio de información previstos en los tratados internacionales (Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2018 p. 26).

El ejercicio de este derecho permitirá que los contribuyentes puedan acudir a las cortes para defenderse de posibles arbitrariedades o en caso de que sus derechos hayan sido vulnerados por la administración tributaria al intercambiar información. A pesar de esto, el derecho de oposición debería tener ciertos límites y condiciones para su ejercicio con el fin de evitar que se frustre el intercambio de información.

#### **5.5. Derecho a que la información intercambiada sea previsiblemente pertinente**

Los contribuyentes deberían contar con el derecho a que en el intercambio de información únicamente se envíe información que sea previsiblemente pertinente. La información es pertinente cuando la obtención o el conocimiento de dicha información, permita cumplir la legislación tributaria del Estado, incluyendo la determinación, liquidación, recaudación de impuesto, el cobro y ejecución de créditos tributarios y la investigación o persecución de infracciones y delitos tributarios.

---

<sup>4</sup> La Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario reconoce este derecho en los siguientes términos: “Derecho al recurso del acto de comunicación de la información y al cuestionamiento de la información solicitada (posibilidad de oponerse ante su Estado de residencia alegando extralimitación en el uso de la información o cuestionando, en general, la legalidad del acto en que se formaliza el intercambio)”.

La Convención Modelo establece que el criterio de información previsiblemente pertinente permite facilitar el intercambio de información tributaria y, además, impide solicitar información sobre un contribuyente que no guarde relación con sus asuntos.

De igual manera, el Modelo Convenio de la OCDE señala que las autoridades competentes de cada Estado deben intercambiar información previsiblemente pertinente para el cumplimiento de la legislación interna del Estado y para el cumplimiento de los fines del Convenio.

Por su parte, la Convención Multilateral establece que la información intercambiada entre administraciones tributarias debe ser previsiblemente relevante para la aplicación de los impuestos previstos en la propia Convención.

La aplicación de este derecho permite garantizar a los contribuyentes la seguridad de que las administraciones tributarias intercambien y conozcan únicamente información que sea relevante para temas fiscales y no información que pueda ser sensible para el contribuyente o que pueda ser utilizada para otros fines.

### **5.6. La información del contribuyente debe ser empleada únicamente para fines fiscales**

Partiendo del supuesto de que el intercambio de información fiscal debe ser destinado al cumplimiento de los fines tributarios, los contribuyentes deberán contar con el derecho a que la información intercambiada no sea utilizada por la administración tributaria con otros fines.

Los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE señalan que en caso de que la información intercambiada resulte beneficiosa para el Estado receptor para fines distintos a los establecidos en el CDI, es necesario que los Estados estén autorizados para utilizar la información para esos fines o recurrir directamente a mecanismos diseñados para esos fines. El Modelo Convenio establece una excepción para los casos en que se investigue el cometimiento de un delito fiscal.

Asimismo, según los Comentarios a la Convención Modelo, la información intercambiada entre las administraciones tributarias no puede ser empleada para fines distintos a los fines para los cuales se realizó el intercambio. La información puede ser empleada para otros fines únicamente cuando el otro Estado lo autorice y cuando se trate información relacionada con una posible evasión tributaria o por el cometimiento de algún delito.

La Convención Multilateral también establece la salvedad de que la información intercambiada puede ser destinada para el cumplimiento de sus fines.

Por su parte, el Manual para la Aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de Información con Fines Tributarios de la OCDE dispone que la información intercambiada no puede ser utilizada para fines distintos para los que fue intercambiada, es decir, para fines tributarios. Para hacer un uso distinto de esta información, se requiere de una consulta a la otra administración tributaria o recurrir a mecanismos específicos de acuerdo con el uso que se pretende dar a la información.

El Manual CIAT de manera clara señala que “la información intercambiada no puede ser usada para fines distintos...” (Manual CIAT para la implantación y práctica del intercambio de información para fines tributarios, 2006, p. 29). Además, el Manual establece que en los casos en los que exista duda sobre el uso de la información para un fin distinto para el que fue intercambiada, es necesario hacer una consulta a las autoridades locales.

Es importante mencionar que en los casos en que los Estados requieran usar la información intercambiada, es necesario que estos amplíen el alcance del destino de la información mediante la incorporación de una cláusula o un apartado en sus CDIs o en sus Convenios de Intercambio de Información.

En conclusión, los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información reconocen el derecho de los contribuyentes a que su información sea empleada únicamente para fines tributarios. Las únicas excepciones a este derecho derivan de la investigación de delitos tributarios y de la autorización expresa de la otra administración tributaria para hacer un uso distinto de la información.

## **6. Derechos y garantías de los contribuyentes en la legislación ecuatoriana**

A lo largo de esta sección, se analizarán los derechos y garantías de los contribuyentes que han sido descritos a lo largo del apartado previo desde la perspectiva de la legislación ecuatoriana, con el objetivo de delimitar los derechos y garantías específicos con los que cuentan los contribuyentes cuya información será intercambiada entre la administración tributaria ecuatoriana con terceros Estados.

Antes de iniciar el análisis de la legislación ecuatoriana, es preciso realizar una salvedad respecto a la regulación del intercambio de información tributaria. A diferencia de lo que ocurre en otras legislaciones, la legislación ecuatoriana no cuenta con una regulación específica destinada al intercambio de información fiscal. Por esta razón, el análisis se fundamentará en la Constitución, en los CDIs celebrados por Ecuador y en las disposiciones contempladas en la legislación tributaria que resulten aplicables.

### **6.1. Derecho del contribuyente a que la su información sea confidencial**

La Constitución del Ecuador no reconoce de manera expresa el derecho de que la información de los contribuyentes sea considerada confidencial. Sin embargo, el artículo 92 reconoce el derecho a toda persona de conocer la existencia y acceder a documentos, archivos de datos personales e informes sobre sí misma o sus bienes. De igual manera, tendrá derecho a conocer el uso que se haga de ellos, su finalidad, destino e información. Los responsables de la información deben contar con la autorización del titular de la información o la ley para difundir la información.

Como se ha explicado anteriormente, las administraciones tributarias deben contar con mecanismos que permitan el intercambio de información. Así, CDIs que han sido suscritos y ratificados por Ecuador reconocen de manera expresa que la información que haya sido intercambiada entre la administración tributaria ecuatoriana y la administración de un tercer Estado debe ser considerada confidencial.

De igual manera y como se ha explicado anteriormente, la Convención Multilateral reconoce el carácter confidencial de la información entre las administraciones tributarias de los Estados parte de la Convención.

Finalmente, cabe mencionar que la legislación tributaria interna no reconoce la confidencialidad de la información obtenida mediante un intercambio entre administraciones tributarias.

Como se puede observar, la legislación interna ecuatoriana no reconoce de manera expresa la confidencialidad de la información intercambiada, la Constitución permite la divulgación de información de una persona cuando esta lo haya autorizado expresamente o si la ley lo autoriza. En este caso, Ecuador cuenta con varios CDIs que facultan al Servicio de Rentas Internas a intercambiar información con terceros Estados. En consecuencia, los contribuyentes gozan del derecho a que la administración tributaria ecuatoriana garantice la confidencialidad de su información y que tome todas las medidas y protocolos para garantizar la seguridad de la información.

## **6.2. Derecho del contribuyente a ser notificado con el requerimiento de información**

Los CDIs celebrados por Ecuador no reconocen de manera expresa el derecho de los contribuyentes a ser notificados con la solicitud de un intercambio de información y dejan que la legislación interna de cada Estado sea la que regule los derechos y garantías de las partes en el contexto de un intercambio de información fiscal.

Por su parte, el artículo 85 del Código Tributario prescribe que “las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones”. Esta disposición legal obliga a la administración tributaria ecuatoriana a notificar a los contribuyentes cuando una administración tributaria de un tercer Estado solicite el intercambio de su información.

## **6.3. Derecho de audiencia o consulta**

Los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información no reconocen de manera expresa el derecho de los contribuyentes a tener una audiencia o a ser consultados antes de que su información sea intercambiada. Sin embargo, el artículo 76, numeral 7, de la Constitución reconoce el derecho de todo individuo a la defensa y el derecho a ser escuchado. Al tratarse de un derecho constitucional, todas las autoridades, sin excepción alguna, deben asegurar estas garantías en todo proceso o actuación en la que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden. Por lo cual, en principio, los contribuyentes tienen el derecho a ser escuchados por la administración tributaria ecuatoriana, presentar argumentos y corregir información, en caso de que sea necesario.

## **6.4. Derecho de oposición al intercambio de información**

El artículo 76, numeral 7, de la Constitución reconoce el derecho de todo individuo a ejercer su derecho a la defensa. Además, el artículo 30.1 del Código Tributario prescribe que todo sujeto pasivo tiene derecho a “impugnar los actos de la administración tributaria en los que se considere afectado, de acuerdo con lo establecido en el presente código, y a obtener un pronunciamiento expreso y motivado por parte de la administración tributaria” (Código Tributario, artículo 30.1). A pesar de que los instrumentos internacionales que regulan el intercambio de información entre la administración tributaria ecuatoriana y terceros Estados no reconocen expresamente el derecho de los contribuyentes de oponerse al intercambio de información, la remisión de los instrumentos internacionales a la legislación interna es la que determina si determinados contribuyentes cuentan o no con este derecho.

En Ecuador, todo contribuyente puede impugnar sea directamente ante la administración tributaria o ante las cortes el intercambio de información si es que podría resultar afectado.

## **6.5. La información objeto del intercambio debe ser previsiblemente pertinente**

La legislación tributaria ecuatoriana al no regular de forma específica el intercambio de información tributaria no establece límites a la información objeto del intercambio de información. Por lo cual estos límites, que protegen a los contribuyentes, son los establecidos en los CDIs celebrados por Ecuador y en la Convención Multilateral. Es decir, la administración tributaria ecuatoriana puede intercambiar únicamente información que sea relevante para fines fiscales como la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o para la investigación de conductas que constituyan una infracción o un delito tributario.

La administración tributaria ecuatoriana debe respetar estos límites con el objetivo de precautelar los derechos y garantías de sus contribuyentes.

## **6.6. La información del contribuyente debe ser empleada únicamente para fines fiscales**

La legislación tributaria ecuatoriana no contiene ninguna disposición respecto a los fines para los cuales podría ser empleada la información intercambiada por otro Estado. Por esta razón, es importante considerar las disposiciones de los CDIs celebrados por Ecuador y en la Convención Multilateral. Como ya ha sido explicado, estos instrumentos internacionales señalan que la información intercambiada puede ser empleada únicamente para fines tributarios.

Por lo tanto, la administración tributaria ecuatoriana no podrá emplear la información que se haya intercambiado para otros fines que no sean los previstos en los instrumentos internacionales. Sin embargo, existe la posibilidad de que en de los casos en los que la información sea necesaria para la investigación de delitos tributarios o si cuenta con la autorización expresa de la otra administración tributaria que ha intervenido en el intercambio para usar la información con otros fines. Esta premisa se encuentra respaldada por el artículo 5 del Código Tributario que prescribe que las actuaciones de la administración tributaria deben regirse por el principio de legalidad, en consecuencia, la administración no puede hacer otro uso de la información si la ley o el CDI no lo permiten.

Como se puede evidenciar, la legislación ecuatoriana reconoce y protege los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información realizado entre la administración tributaria ecuatoriana con terceros Estados. Sin embargo, esta protección principalmente de carácter constitucional es una protección general de derechos y no está diseñada específicamente para la tutela del contribuyente en casos de intercambio de información fiscal. Al no existir una regulación expresa y clara sobre esta materia es posible que el ejercicio de estos derechos por parte de los contribuyentes signifique un obstáculo para el intercambio de información, más aún cuando bajo nuestra legislación la Constitución goza de un rango jerárquicamente superior que los tratados internacionales.

En este sentido, es importante que en Ecuador se regule la protección a los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información. De lo contrario, los derechos garantizados en la Constitución podrían derivar en un obstáculo para el intercambio de información fiscal, en un posible incumplimiento por parte del Estado ecuatoriano a sus obligaciones internacionales; o en su defecto, la administración tributaria ecuatoriana se enfrentaría a numerosas acciones iniciadas por los contribuyentes que consideren que el intercambio de información realizado haya afectado sus derechos.

La regulación del intercambio de información en nuestra legislación tributaria es de vital importancia para que la administración tributaria ecuatoriana pueda beneficiarse de este mecanismo de cooperación y pueda localizar rentas, patrimonio, activos e identificar las transacciones realizadas por sus contribuyentes en terceros Estados, sin dejar de lado la protección con la que debe contar el contribuyente, quien indudablemente se encuentra en una posición de desventaja frente a las administraciones tributarias que intercambian información.

## **7. Conclusiones**

El intercambio de información fiscal es una importante herramienta para lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Mediante el intercambio de información las administraciones tributarias pueden localizar con mayor facilidad factores productivos, actividades y capitales fuera de su jurisdicción. El intercambio de información fiscal requiere necesariamente que las administraciones tributarias cuenten con mecanismos legales que les faculten a intercambiar información con administraciones de terceros Estados. Generalmente, estos mecanismos consiste en cláusulas contenidas en los CDIs o Convenios sobre Intercambio de Información.

Los instrumentos internacionales más relevantes que regulan el intercambio de información fiscal son los Convenios para Evitar la Doble Imposición basados en el modelo de la OCDE o la Convención Modelo, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT y en el ámbito de la Unión Europea la Directiva 2014/107/UE. Todos estos instrumentos internacionales declaran la obligación de las administraciones de los Estados parte de intercambiar información bajo las reglas previstas en estos instrumentos y de acuerdo con la modalidad intercambio de información empleada.

Independientemente de las ventajas que el intercambio de información fiscal representa para las administraciones tributarias, su implementación en la práctica no deja de ser problemática sobretudo por los intereses contrapuestos entre las administraciones y los contribuyentes. Es por lo que, el intercambio de información contiene ciertas limitaciones principalmente relacionadas con la vulneración a la normativa o al orden público de los Estados.

Otra de las limitaciones al intercambio de información tributaria consiste en la tutela a los derechos de los contribuyentes. Los derechos de los contribuyentes que pueden resultar involucrados en el marco de un intercambio de información fiscal son: (i) el derecho a la confidencialidad de la información; (ii) el derecho del contribuyente a ser notificado con la solicitud de intercambio de información; (iii) derecho del contribuyente a ser escuchado y a ser consultado antes del intercambio de información; (iv) derecho a que se intercambie la información previsiblemente relevante del contribuyente; y (v) que la información no sea empleada para fines que no sean fines tributarios.

Aunque, la mayoría de estos tratados internacionales no reconocen de manera expresa cuáles son los derechos, el alcance y los límites a los derechos de los contribuyentes; estos instrumentos remiten la regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes a la legislación interna de sus Estados parte.

En Ecuador, los derechos que han sido analizados a lo largo de este artículo se encuentran garantizados por la Constitución, pues se tratan de derechos garantizados a todas las personas en general y no de una regulación en el marco del intercambio de información fiscal. Por esta razón, es recomendable que la legislación ecuatoriana cuente con reglas, protocolos aplicables al intercambio de información y con una regulación adecuada de los derechos de los contribuyentes mediante la cual se logre un balance entre un intercambio de información efectivo y una tutela adecuada de los derechos de los contribuyentes.

## Referencias bibliográficas

- Adonino, P. (2003). *El intercambio de información entre administraciones fiscales*. Citado en "Curso de Derecho Tributario Internacional", Tomo II, Bogotá: Temis.
- Arias Esteban, I.G. (2019). *El intercambio internacional de información para propósitos tributarios*. En Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra (2013). E. *Derecho Fiscal Internacional*. segunda edición. Marcial Pons.
- Fernado Fernández Marín (2019). *El Derecho a la defensa y el intercambio de información tributaria en el Derecho de la UE*, Revista Studi Tributari Europei vol. 8.

- Lang, M. (2014). *Introducción al Derecho de los Convenios para evitar la doble imposición*, Bogotá: Temis, 2014.
- Lilium Sumi Imaoka Hojyo (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?* (tesis doctoral). Universidad Complutense de Madrid. Disponible en: <https://eprints.ucm.es/21012/1/T34413.pdf>
- María Dolores Bustamante Esquivas (2001). *Fiscalidad Internacional e Intercambio de Información*, en Teodoro Cordón Ezquerro, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- Rosembuj, T. (2003). *Intercambio de información tributaria*. Ediciones de la Universitat de Barcelona.
- Teodoro Cordón Ezquerro (2014). *Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones Tributarias*, Revista Derecho PUCP No. 72.
- Valdez Ladrón de Guevara (2014). *Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en Perú*, Derecho & Sociedad No. 43.
- Velasco Mancheno C. y Castañeda Flórez C. (2017). *Fortalecimiento del intercambio internacional de información para combatir el fraude fiscal del impuesto a la renta: caso de estudio comparativo entre Ecuador y Chile*, FORO Revista de Derecho, no. 28, 2017. Recuperado de <https://bv.unir.net:2257/docview/2102827698/fulltextPDF/BC16F29957C44C3APQ/1?accountid=142712>

## Legislación

Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.  
Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 119 de 20 de octubre de 2008.

## Instrumentos Internacionales

- Carta de derechos del contribuyente para los países miembros del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Montevideo, 9 de noviembre de 2018. Disponible en: [http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta\\_Derechos\\_Contribuyente\\_ILADT\\_aprobada\\_y\\_Presentacion.pdf](http://www.iladt.org/frontend/docs/Carta_Derechos_Contribuyente_ILADT_aprobada_y_Presentacion.pdf)
- CIAT, *Manual CIAT para la implementación y práctica del intercambio de información para fines tributarios*. Disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006\\_Manual\\_CIAT\\_implantacion\\_Intercambio\\_Informaciones.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_implantacion_Intercambio_Informaciones.pdf)
- CIAT, *Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT*. Disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999\\_modelo\\_acuerdo\\_intercambio\\_informaciones.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/1999_modelo_acuerdo_intercambio_informaciones.pdf)
- Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre países en desarrollados y países en desarrollo, revisión de 2011. Disponible en: [https://www.un.org/esa/ffd/wwp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wwp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)
- Foro Global, *Intercambio de información previa petición*, Manual sobre revisiones inter pares, 2016-2020. Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2017-spanish.pdf>
- OCDE, *Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal*. Disponible en <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf>

- OCDE, *Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria*. Disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/37975122.pdf>
- OCDE, *Manual de la OCDE para la implementación de las disposiciones sobre intercambio de información con fines tributarios*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/manualdelaocdeparalaintercambiodeinformacionconfinestributarios.htm>
- OCDE, *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*, 2006.
- OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, versión abreviada de 22 de julio de 2010. Disponible en: <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencia de 22 de octubre de 2013, asunto C-276/12.



LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL EN ECUADOR: EFECTOS DERIVADOS DE CUMPLIR  
PARCIALMENTE CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA<sup>1</sup>  
The patrimonial declaration in Ecuador: effects derived from partially  
complying with the duty to present it

CRISTHIAN CARRERA LUCIO<sup>2</sup>

JUAN GABRIEL REYES VAREA<sup>3</sup>

Pérez, Bustamante & Ponce Abogados, Quito, Ecuador

**Resumen**

El presente artículo analiza la declaración patrimonial como una obligación tributaria en Ecuador. Explica su origen, naturaleza, características, sanciones derivadas de su incumplimiento, y postula la problemática existente en el evento de que una persona decida rectificar los criterios con los que elaboró su declaración patrimonial ante el Servicio de Rentas Internas en años anteriores, o decida empezar a cumplir con la obligación de presentarla, que antes ha omitido. Finalmente, propone una alternativa para que la Administración Tributaria ecuatoriana pueda obtener información certera de sus contribuyentes con el objeto de mantener una base de datos confiable para intercambio de información con otras legislaciones.

**Palabras clave**

Declaración patrimonial, Patrimonio, Intercambio de Información Tributaria.

**Abstract**

This article analyzes the patrimonial declaration, as a tax obligation in Ecuador. Explains its origin, nature, characteristics, sanctions derived from non-complying, and postulates the existing problem in case a person wants to rectify the criteria with which he made his patrimonial declaration before the Internal Revenue Service in previous years, or decides to start complying with its filing that was previously omitted. Finally, it proposes an alternative so that the Ecuadorian tax administration can obtain accurate information from its taxpayers in order to maintain a reliable database for the exchange of information with other legislation.

**Keywords**

Patrimonial declaration, Patrimony, Exchange of Tax Information.

<sup>1</sup> Los autores de este artículo han contribuido en partes iguales.

<sup>2</sup> Abogado asociado del estudio jurídico Pérez, Bustamante & Ponce, Abogados. Obtuvo su título profesional de abogado en la Universidad de las Américas y actualmente está cursando una maestría en Derecho con Mención en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar. Correo electrónico: ccarrera@pbplaw.com

<sup>3</sup> Socio y líder de la práctica tributaria del estudio jurídico Pérez, Bustamante & Ponce, Abogados. Obtuvo su título profesional de abogado en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, su LLM en Northwestern University en Chicago, un master en Derecho Administrativo en la Universidad San Francisco de Quito, Es reconocido como experto en Ecuador en asuntos relacionados con planificación y estructuración fiscal. Correo electrónico: jreyes@pbplaw.com



## 1. Introducción

La declaración patrimonial (en adelante, DP) se origina en Ecuador el 29 de diciembre del año 2007, con la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

En el presente artículo se analizará la historia de tal obligación, su naturaleza como obligación tributaria material o formal,<sup>4</sup> sus características y riesgos, y los problemas que enfrenta una persona natural al momento en que quiere rectificar los criterios con que elaboró su DP, o los casos en que decide empezar a cumplir con la obligación de presentarla, luego de haberla incumplido en el pasado. En síntesis, casos en que el contribuyente quiere incluir, en su declaración del ejercicio corriente, bienes que se encuentran en el Ecuador o en el exterior que omitió en declaraciones de ejercicios anteriores, o en que el contribuyente se decide a presentarla por primera vez en el año corriente, aun cuando tenía la obligación en ejercicios anteriores, y omitió cumplirla. Finalizamos con una recomendación de enmienda legislativa para enfrentar la cuestión.

Este análisis nos ha permitido concluir que la legislación ecuatoriana desmotiva o ahuyenta al contribuyente que pretende enmendar su actuación u omisión con relación a la DP. En síntesis, colegimos que para un contribuyente que, en el pasado, consciente o inconscientemente, incumplió con el deber de declarar su patrimonio, o lo realizó, pero de forma parcial, se presentan contingencias tan importantes derivadas de enmendar sus acciones u omisiones, que es poco probable que lo haga. Estas contingencias, a su vez, desmotivan a otros contribuyentes a presentar la DP o a hacerlo de manera prolija y completa.

Si se pretende evitar el efecto indeseado detallado en el párrafo precedente, derivado de aplicación de la normativa actual, sugerimos una nueva amnistía tributaria que origine un régimen de excepción temporal que permita a los contribuyentes acompañar su comportamiento a las exigencias de la ley, y de paso, rinda recursos para el Fisco.

## 2. Declaración Patrimonial en Ecuador

### 2.1. Consideraciones del Patrimonio

El concepto de patrimonio como tal tiene varias definiciones desde diferentes perspectivas, pues son distintas la naturaleza jurídica, de la contable y económica.

En la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio de impugnación de acto normativo No. 251-2009, en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas (en adelante, SRI) se desarrolla la discusión de los conceptos de este término de manera amplia.

En tal fallo se definió al patrimonio desde una naturaleza contable, como una resta del activo, menos el pasivo de la persona o empresa. Es decir, una especie de liquidación aritmética simple referida a la diferencia entre los valores de los activos y pasivos.

Por otra parte, se puede definir al patrimonio desde una perspectiva legal, como el “conjunto de derechos y obligaciones de una persona, apreciables económicamente, en sus diferentes versiones [...]” (Parraguez, 2016, p.115).

### 2.2. Origen de la DP como una obligación para el contribuyente

La obligación de presentar una DP para personas naturales en Ecuador apareció en el año 2007 con la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; que añadió el artículo 40 A en la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante, LRTI).

---

<sup>4</sup> Si bien el Código Tributario ecuatoriano distingue la obligación tributaria (equiparándola a la obligación material), de los deberes formales (aquellos que no exigen una obligación pecuniaria), la doctrina de forma prácticamente unánime opta por denominar obligación tributaria material a aquella que genera obligación de pago, y obligación tributaria formal a aquella que se exige al sujeto pasivo, contribuyente o responsable, pero sin exigir un pago.

Esta norma legal estableció, de manera genérica y amplia, la obligación de presentar una DP,<sup>5</sup> pero remitió al Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante, RLRTI) la tarea de definir los términos y condiciones que regirían su presentación.

La norma reglamentaria que acogió y cumplió la remisión que le hizo el referido artículo 40 A fue el artículo 65 del RLRTI, publicada en mayo de 2008. Esta norma reglamentaria determinó cuatro aspectos específicos: i) los sujetos pasivos obligados: aquellos con activos —sí, activos, no patrimonio— superiores a cien mil dólares (cifra que ha venido actualizándose como se explica más adelante) al 1 de enero de cada año; ii) la definición del patrimonio como “la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos”; iii) que el declarante debe considerar, en su declaración, sus bienes propios, los que eventualmente le correspondan de su sociedad conyugal, y los que eventualmente correspondan a sus hijos no emancipados; y, iv) delegó al SRI para que, mediante resolución, fije la forma y los plazos para cumplir la obligación.

El SRI también cumplió con el mandato contenido en el RLRTI, y a través de la Resolución NAC-DGER2008-1510, de 30 de diciembre de 2008 detalló la forma y los plazos para cumplir con la presentación de la DP.

El texto de la norma reglamentaria antes mencionada ha sufrido algunas alteraciones hasta la actualidad; fue reformado por Decreto Ejecutivo No. 1613, publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento de 31 de diciembre de 2014 y el Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento de 31 de diciembre de 2014. En la actualidad, la obligación existe para aquellas personas naturales, residentes en Ecuador, con activos que superen el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas del impuesto a la renta. Es decir, para el año 2020, doscientos veintiséis mil trescientos dólares de los Estados Unidos de América (US\$226,300).

La DP debe incluir de manera detallada todos los activos (dinero en efectivo e inversiones en instituciones financieras, derechos representativos de capital, cuentas por cobrar, bienes muebles e inmuebles, construcciones en curso, vehículos motorizados terrestres, naves y aeronaves, derechos y otros activos en el Ecuador y el exterior), así como todos los pasivos (deudas contraídas en el Ecuador y el exterior).

### **2.3. ¿La DP constituye una obligación tributaria material o formal?**

No existe norma alguna que lleve a concluir que la DP genera una obligación tributaria material; es decir, una obligación de pagar un tributo. Tal declaración constituye sólo una obligación tributaria formal para el contribuyente; es decir que se agota o se extingue con la sola presentación, al SRI, del formulario que contiene la declaración.

A pesar de lo manifestado en el párrafo precedente, sí ha existido, existe y puede existir una estrecha relación entre esta obligación formal de declarar el patrimonio, y la obligación material de declarar y pagar un tributo.

Esta distinción es de suma importancia, puesto que el incumplimiento de una obligación tributaria formal sólo genera consecuencias pecuniarias; no así el incumplimiento de una obligación tributaria material, que puede generar, además de consecuencias pecuniarias, penas privativas de la libertad del contribuyente.

<sup>5</sup> Art. 40A.- Información sobre patrimonio.- Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.

## 2.4. Confidencialidad

De conformidad con la Ley<sup>6</sup> la DP tiene la característica de ser reservada. Esto implica que la información que el contribuyente revele en ella es de carácter confidencial y no puede ser revelada ni conocida por terceros, sino exclusivamente por la Administración Tributaria, para fines de control tributario.

Ya se ha evidenciado que la norma legal aludida en el párrafo precedente se ha violado, se ha desconocido. Prueba de ello es que en la dirección web <https://periodismodeinvestigacion.com/2020/03/30/covid19/>, a esta fecha, todavía consta publicado un artículo en el que se detalla información contenida en declaraciones patrimoniales de lo que la propia nota periodística determina “las 200 mayores fortunas declaradas al Servicio de Rentas Internas” del Ecuador en el año 2015; incluyendo el nombre del contribuyente declarante, y el valor del patrimonio declarado. Esto evidencia que un tercero, que no tiene posibilidad legal de acceder a esta información, la tuvo a su alcance, lo cual genera duda sobre el cumplimiento de las normas que obligan a la autoridad al mando de la Autoridad Tributaria de aquella época a guardar con sigilo esta información.

Hasta el momento no se conoce de ningún intento legal, por parte de la Autoridad Tributaria u otra autoridad, de iniciar acciones que tengan por objeto sancionar la violación legal aludida, o a aquellos que suministraron, recibieron o publicaron tal información.

Este hecho es importante en el análisis, puesto que ningún contribuyente ha consentido que la información personal, legalmente protegida, sea expuesta al escrutinio público, y por tanto puede constituir en un disuasor al momento de analizar el cumplimiento de la obligación de presentar la DP.

Por tanto, sugerimos se impulse una reforma normativa que tenga por objeto determinar claramente las responsabilidades y sanciones a las que debe someterse una autoridad que permita una filtración de información como aquella que hemos evidenciado, o a las que debe someterse aquella persona que accedió ilegalmente a ella para exponerlas al público.

## 2.5. La DP y su relación con ciertos impuestos

### 2.5.1. Relación entre la DP y el impuesto a la renta

A pesar de que, como hemos mencionado, la DP constituye sólo una obligación formal, y no material, sí existe relación entre ésta y el impuesto a la renta, (en adelante “IR”). Tal relación está dada por lo que se conoce como el “incremento injustificado de patrimonio” (en adelante, IIP), como se explica a continuación.

La figura jurídica del IIP se introdujo a nuestro sistema jurídico mediante Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada el 29 de diciembre de 2007, que reformó, entre otros, el art. 23 de la LRTI. Esta norma agregó, como una de las causales que faculta a la Autoridad Tributaria a ejecutar una determinación presuntiva, el caso de detectar un IIP.

De conformidad con el artículo 92 del Código Tributario (en adelante, CT), la determinación presuntiva es aplicable cuando el sujeto pasivo no presente información, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo, o porque los documentos que presente no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. Sobre estos casos la norma determina lo siguiente, “[...] En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado [...]”.

---

<sup>6</sup> LRTI, artículo 101.- Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria.

En síntesis, en casos en que se produzca un IIP, la Autoridad Tributaria podrá exigir el pago del IR generado al presumirse que el valor de ese incremento constituye renta. Por lo tanto, es fundamental definir en qué casos se produce ese IIP.

Según el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 67 del RLRTI, si: i) dentro de uno o varios periodos fiscales, todos los ingresos del contribuyente (gravados, exentos y no sujetos a impuesto), sean menores con respecto del consumo, gastos, ahorro e inversión de ese contribuyente; o, ii) la diferencia entre activo, pasivo y capital, sea mayor a la utilidad líquida determinada por el sujeto pasivo, verificado en dichos períodos, tal diferencia se considerará IIP, proveniente de ingresos no declarados y en consecuencia la Administración Tributaria requerirá su justificación y pago de impuestos cuando corresponda.

En términos más sencillos: si el patrimonio de una persona crece en mayor medida que lo que permite la utilidad que se sometió a IR, entonces se produce un IIP, sujeto a imposición. Para ejemplificar, si un contribuyente, en el año 1, tiene un patrimonio de US\$100,000, y en el año 2, su patrimonio es de US\$250,000, entonces tendrá que justificar que esos US\$150,000 de incremento de un año a otro corresponden a ingresos gravados, exentos o no sujetos a impuestos. Si no puede hacerlo, la Autoridad Tributaria podrá exigirle el IR sobre ese incremento no justificado.

Claro que será posible que el contribuyente evidencie que no tuvo realmente un incremento patrimonial, puesto que esos US\$150,000 corresponden a una variación en el avalúo catastral de un inmueble que estaba comprendido en los US\$100,000 declarados en el año 1, por ejemplo. Podrá evidenciar también que, en el año 1, generó una utilidad de US\$300,000, que pagó impuesto sobre esa utilidad, que gastó una parte del dinero generado, y manteniendo un saldo neto de incremento de esos US\$150,000; o, por ejemplo, que recibió una herencia o donación por la que tributó (hecho que debe reportarse de manera informativa en la declaración personal de impuesto a la renta). Sin embargo, si no está en capacidad de hacerlo, deberá enfrentar a la facultad determinadora de la Autoridad Tributaria. Lo anterior evidencia la estrecha relación entre la DP y el IR. La DP constituye una herramienta para controlar que todo incremento patrimonial se haya sometido a tributación.

Entonces, ¿qué sucede con aquel sujeto que presentó, por los ejercicios 2007, a 2019, una DP incompleta, en la que omitió incluir un activo inmueble? Si en el 2020 pretende corregir su error, se verá expuesto al riesgo de que la Autoridad Tributaria toque su puerta y le exija explicar por qué su patrimonio se ha incrementado en el valor de ese inmueble, que ahora incluye. Esa persona deberá estar en capacidad de evidenciar, legalmente, que era propietario del inmueble en cuestión en el 2007, y que lo omitió por error. Sólo así podría evitar que el SRI le exija el IR sobre tal incremento.

Siguiendo con el ejemplo esgrimido en el párrafo anterior, ¿cuál será la pretensión del SRI ante la explicación de ese despistado contribuyente? Pues el SRI pretenderá esencialmente dos cosas: i) determinar cuándo y en qué forma se adquirió ese inmueble; y, ii) determinar si ese inmueble le generó un ingreso al contribuyente, y si tal ingreso fue sometido a imposición.

Al SRI le interesará determinar cuándo y en qué forma adquirió ese inmueble para concluir si al recibirlo, se generó un ingreso para el contribuyente. Es decir, querrá confirmar si el ingreso recibido por el contribuyente, que posteriormente se usó para adquirirlo, pagó IR en Ecuador; y si el inmueble fue recibido en herencia o donación, de igual forma pretenderá confirmar si el impuesto aplicable a esos supuestos fue satisfecho por parte del contribuyente.

Todo esto podrá pretender el SRI, si la adquisición ocurrió dentro de los últimos seis años,<sup>7</sup> que es el plazo máximo en que tal autoridad tiene facultad para iniciar un proceso de fiscalización o determinación a cargo del contribuyente (plazo de caducidad).

También tendrá preocupación, el SRI, en determinar si ese inmueble, omitido en las DP, le generó al contribuyente un ingreso, por ejemplo, un arriendo, que debía someterse a imposición, para confirmar si ese ingreso se sometió al IR en Ecuador.

En el evento de que, en cualquiera de los supuestos previstos en los dos párrafos anteriores, el SRI llegue a determinar la omisión de un ingreso en las declaraciones de IR del contribuyente y, por tanto, la omisión de pago del impuesto correspondiente, no sólo podrá exigir ese importe, más intereses, sino también las multas a que hubiere lugar.

El lector se preguntará: ¿qué multas son aplicables al caso? Pues la respuesta es relativamente sencilla; tres tipos de multas: i) Si se trata de una falta reglamentaria; es decir, un simple olvido al elaborar la DP, una multa de entre US\$30 y US\$1,500; ii) Si la Autoridad Tributaria determinó un IR a pagar, a cargo del contribuyente, por ejemplo, porque éste omitió pagarlo sobre el arriendo del inmueble, el recargo (que según Resolución de triple reiteración de la Corte Nacional de Justicia de 16 de junio de 2011, tiene naturaleza sancionatoria), sería del 20% del impuesto que se dejó de pagar; o, iii) Si el inmueble está ubicado en el exterior, y se juzga que el contribuyente pretendió ocultarlo, entonces la multa puede llegar hasta al 5% del valor total de sus activos (no sólo del que omitió) o de sus ingresos (no sólo el que ocultó), el que sea mayor<sup>8</sup>. Debe aclararse, sin embargo, que no es factible que se imponga más de una sanción al contribuyente por la misma acción u omisión que constituya infracción.

A pesar de que todo esto puede resultar gravoso, podría no quedar así, tan sencillamente, en una responsabilidad pecuniaria. Todo esto podría constituir una infracción penal, un delito de defraudación, previsto en el Código Orgánico Integral Penal (en adelante COIP), que ordena lo siguiente:

Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: [...]

15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

Por último, no debe confundirse todo lo que hasta ahora se ha analizado con un tipo penal específico aplicable a los casos en que, de manera dolosa, una persona obtenga para sí o para otra, en forma directa o por interpuesta persona, incremento patrimonial no justificado mayor

<sup>7</sup> CT, artículo 94: "Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: [...] 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte."

<sup>8</sup> LRTI, artículo innumerado agregado luego del 105: "Art. (...).- Sanción por ocultamiento patrimonial.- Los sujetos pasivos que no declaren al Servicio de Rentas Internas, conforme a las condiciones señaladas en la normativa vigente, la información de su patrimonio en el exterior y/o su valor, ocultándola en todo o en parte, de manera directa o indirecta, serán sancionados con una multa equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de sus activos o al uno por ciento (1%) de sus ingresos del ejercicio fiscal anterior al del cometimiento de la infracción, el que sea mayor, por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la misma, sin que esta pueda superar el cinco por ciento (5%) del valor de los activos o del monto de sus ingresos, según corresponda".

a doscientos salarios básicos unificados del trabajador en general (US\$80,000), para lo cual el COIP, en su artículo 297, prevé una pena privativa de libertad de tres a cinco años.

Como se aprecia, la DP está estrechamente vinculada al IR. Su elaboración y presentación debe ser meditada desde esta óptica, considerando las contingencias que derivan de errores u omisiones al presentarla. Sin embargo, de este estrecho vínculo, son en realidad pocos los casos en que la Autoridad Tributaria utiliza esta herramienta -la DP- en la determinación del IR, pero sin duda es un arma que puede ser desenfundada en cualquier momento para combatir la evasión tributaria.

### 2.5.2. Relación entre la DP y la contribución solidaria sobre el patrimonio

Existe también relación entre la DP y la contribución solidaria sobre el patrimonio (en adelante, la Contribución Solidaria) que nació en la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana (en adelante Ley de Solidaridad) de 20 de mayo de 2016. Esta norma procuró obtener recursos para que el Fisco atienda las múltiples necesidades generadas como consecuencia del terremoto suscitado el 16 de abril de 2016.

Si bien la base imponible de la Contribución Solidaria no fue, exactamente, la DP, sí fue muy similar. La Contribución Solidaria estableció como base imponible el patrimonio del contribuyente al 1 de enero de 2015, pero excluyó sólo ciertos activos y pasivos que sí debían constar en la DP.<sup>9</sup>

Esta contribución es el único<sup>10</sup> tributo directamente relacionado a la DP (se analizó ya que la relación entre la DP y el IR es indirecta). Es decir, el primer y único caso en que se creó una obligación material, de pagar la contribución, esencialmente basada en lo que hasta el momento constituía tan sólo una obligación material de revelar información como era la DP.

Este relacionamiento entre la DP y la Contribución Solidaria genera un problema adicional a aquellos detallados en el numeral precedente, para aquel contribuyente que entró en lo que se puede denominar “un espiral de incumplimiento”, y graficamos a continuación con un ejemplo:

Un contribuyente que, por cualquier motivo, omitió incluir todos sus activos en la DP de los ejercicios fiscales 2007 a 2016, juzgando que las contingencias de tal error eran inocuas, o desconociendo por completo su error, podría haber enfrentado lo siguiente:

- i. Esas omisiones generaron, a su vez, un error al determinar la base imponible de la Contribución Solidaria, y su pago. Esto podría generar consecuencias penales,<sup>11</sup> siempre que no haya caducado la acción penal.
- ii. La enmienda de ese error genera no sólo una reliquidación de la Contribución Solidaria, sino también una multa equivalente al 3% del valor que se dejó de pagar,

<sup>9</sup> Por ejemplo, la Ley de Solidaridad incluyó en la base imponible de la Contribución Solidaria los activos “que sean directa o indirectamente de propiedad del sujeto pasivo a través de cualquier acto, contrato o figura jurídica empleada incluidos los derechos en sociedades y en instituciones privadas sin fines de lucro, constitución de derechos reales de usufructo, de uso o habitación sobre bienes inmuebles, y derechos en fideicomisos y similares”. Esta norma excluyó también a los pasivos “cuentas por pagar o préstamos que hubieren sido otorgados por las partes relacionadas del contribuyente”.

<sup>10</sup> No se debe olvidar, sin embargo, la intención que tuvo el Presidente de la República, frustrada por la Asamblea Nacional, de generar un nuevo tributo atado o vinculado a la DP, en la Ley Orgánica de apoyo humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, de 22 de junio de 2020.

<sup>11</sup> Código Orgánico Integral Penal: “Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley”.

por mes o fracción de mes de retraso, pues siendo 2020, no habrá caducado la facultad determinadora respecto de la Contribución Solidaria, que se configura en seis años.

- iii. La enmienda de ese error genera los efectos indeseados y contingencias en IR que se analizaron en el numeral anterior.

### 3. Conclusiones

Hemos mencionado algunas de las contingencias más importantes que se presentan para aquel contribuyente que toma conciencia de un error al elaborar y presentar su DP en el pasado, para aquel que, habiendo presentado una declaración incompleta, ahora, quiere rectificar el error.

A esas contingencias debe añadirse otra, a manera de recordatorio, que es la adhesión del Ecuador al Foro Global de Transparencia e Intercambio de información (en adelante, Foro Global); un órgano multilateral que lidera los trabajos en materia de transparencia e intercambio de información fiscal en el mundo. El Foro Global tiene ya 153 países miembros, que pronto intercambiarán con Ecuador información bajo pedido y de manera automática, sobre los activos que ecuatorianos mantengan en esos países. La puesta en práctica de esta herramienta de intercambio de información puede anticipar o gatillar esas contingencias a las que nos hemos referido en el numeral 2.5. anterior.

En nuestra opinión, esas contingencias son de tal magnitud, y se incrementan de forma tan exponencial, tan geométrica, que serán pocos quienes quieran enfrentarse a ellas al enmendar su malhadado comportamiento tributario. Esas contingencias, por el contrario, pueden motivar al contribuyente a mantenerse en el error, y procurar camuflarlo por todos los medios.

En fin, las normas que prevén multas, intereses, sanciones pecuniarias, sanciones privativas de la libertad pueden generar un fin extra-fiscal distinto del que persiguieron. Efectivamente, el fin extra-fiscal de todas esas normas fue motivar al contribuyente a cumplir para evitarlas. Pero son tan rígidas, tan afiladas, que logran disuadir su cumplimiento a aquellos contribuyentes que, al concebirse la obligación, no la cumplieron cabalmente (contribuyentes que, en cantidad, pueden ser más que aquellos que la cumplieron obedientemente).

Por lo expuesto, consideramos que la única manera de lograr ampliar la base de contribuyentes que cumplan honradamente con su obligación de presentar la DP, es permitir un régimen de transición; un “borra y va de nuevo”, un espacio de tiempo en que el contribuyente pueda rectificar su andar tributario, sin una sanción significativa. Nótese que la Autoridad Tributaria no sólo se beneficia de la nueva información sobre activos, sino también de la información sobre las rentas que esos activos produzcan en el futuro, y del impuesto a la renta que tales rentas generen.

En ese sentido, creemos que el régimen de sinceramiento patrimonial o amnistía, es recomendable. Este régimen permitiría eliminar, por una sola vez, todas las contingencias en impuestos atrasados, multas, intereses, sanciones privativas de la libertad, a cambio de un nuevo tributo, calculado aplicando un porcentaje mínimo al valor de los activos que se omitieron en la DP.

De acuerdo con el mandato del artículo 37 del CT, la remisión (o perdón) es uno de los modos para extinguir la obligación tributaria. En el mundo han existido varias amnistías fiscales que han sido exitosas con el objeto principal de obtener información verídica respecto al patrimonio de las personas y recaudar recursos para el Fisco. Por ejemplo, en Italia se puso en marcha una amnistía fiscal en 2009 que ha sido considerada una de las más exitosas de la historia, en que se pudo conocer activos que los ciudadanos italianos mantenían fuera del país y de esta manera tener información de calidad.

El régimen de sinceramiento patrimonial, amnistía, remisión o como quiera llamársele, deberá realizarse en virtud de una ley.

## Referencias bibliográficas

### Bibliografía

- Arias, I. (2019). El Intercambio Internacional de Información para Propósitos Tributarios. *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, vol. 1, pp.493-515.
- Parraguez, L. R. (2016). El Régimen Jurídico de los Bienes. *El régimen Jurídico de los Bienes*. Quito: Iuris Dictio Colegio de Jurisprudencia Universidad San Francisco de Quito.
- Periodismo de Investigación. (2020). COVID19: UNA MANO AL CORAZÓN Y OTRA AL BOLSILLO. Periodismo de Investigación. <https://periodismodeinvestigacion.com/2020/03/30/covid19/>

### Jurisprudencia

- Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario (2010). *Sentencia No. 251-2019*. Sentencia de 26 de julio de 2010.

### Legislación

- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2014). *Código Orgánico Integral Penal (COIP)*. Registro Oficial Suplemento 180 de la República del Ecuador. 10 de febrero de 2014.
- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2005). *Código Tributario*. Registro Oficial Suplemento 38 de la República del Ecuador. 14 de junio de 2005.
- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2014). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463 de la República del Ecuador. 17 de noviembre de 2014.
- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2010). *Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*. Decreto Ejecutivo 374. 08 de junio de 2010.
- Director General del Servicio de Rentas Internas (2017). Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310. Registro Oficial Suplemento 8 de la República del Ecuador. 06 de junio de 2017.



# LA FIGURA JURÍDICA DEL BENEFICIARIO FINAL COMO RESPUESTA AL ANONIMATO DOLOSO

## The beneficial owner legal arrangement as a response to fraudulent anonymity

ANDRÉS PRETELT ARANGO<sup>1</sup>  
Investigador independiente, Quito, Ecuador

### Resumen

El artículo describe la necesidad de la identificación del beneficiario final para efectos de la transparencia en materia tributaria y su evolución normativa en el Derecho Internacional; además sobre el impacto positivo de la figura jurídica del beneficiario final como forma de mantener una imagen ética en la comunidad. Por otra parte, el beneficiario final, como figura desarrollada por el GAFI a propósito de la lucha contra el lavado de activos y contra el financiamiento del terrorismo, ha sido adaptado para fines fiscales como una respuesta normativa a los evasores de impuestos y otros infractores de la ley, quienes en general procuran mantener el anonimato para hacer difícil la actividad del control tributario por parte de la autoridad. Sin embargo, existen varios tópicos que se deben resolver en las relaciones entre el contribuyente y el Estado; así como entre el inversionista y el representante legal de la persona jurídica y de la estructura jurídica. En especial un enfoque para conocer sobre las ventajas en su uso para la Autoridad y también para el inversionista privado.

De ahí el entusiasmo de determinados organismos internacionales como el GAFI o la OCDE por desarrollar un vínculo entre el beneficiario final y la lucha contra el blanqueo de capitales, así como contra otros delitos económicos. La figura estudiada se convierte en una herramienta práctica para detectar personas involucradas en complejos esquemas corporativos con fines poco éticos.

Por lo tanto, el artículo describe cómo se ha desarrollado el beneficiario final a lo largo del tiempo, para qué es útil, una breve mirada a las experiencias internacionales y la perspectiva a seguir. Los distintos protagonistas tienen diversas posiciones y dudas con respecto a la puesta en marcha en el Ecuador y a nivel regional de los estándares que rodean al beneficiario final, algunas de ellas son examinadas en el presente artículo.

### Palabras clave

Beneficiario final, Evasión tributaria, Foro Global, GAFI, OCDE, Transparencia tributaria.

### Abstract

This paper describes the need to identify beneficial ownership for tax transparency purposes and its legal historical developments within International Law; in addition to the positive impact of the legal concept of beneficial owner as a way to maintain an ethical reference for the

<sup>1</sup> Abogado por la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil, magíster en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar. Forma parte del Programa de Doctorado en Administración hacienda y justicia en el Estado Social de la Universidad de Salamanca en temas de transparencia fiscal. Correo electrónico: andresprelt19@gmail.com; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1589-6279>



community. On the other hand, the beneficial owner, as a figure developed by the FATF in the fight against money laundering and terrorist financing, has been adapted for tax purposes as a normative response to tax evaders and other offenders of the law, who in general try to maintain anonymity to make difficult the activity of tax control by the authority. However, there are several issues that must be resolved in the relationship between the taxpayer and the State; as well as between the investor and the legal representative of the legal entity and of the legal arrangement. Especially an approach to learn about the advantages in its use for the Authority and for the private investor.

Hence the enthusiasm of certain international organizations such as the FATF or the OECD to develop a link between the beneficial ownership and the fight against money laundering, as well as against other economic crimes. The figure studied becomes a practical tool to detect people involved in complex corporate schemes for unethical purposes.

Thus, the article describes how the beneficial owner has developed over time, what it is useful for, a brief look at international experiences, and the perspective forward. All those mentioned have different positions and doubts regarding the implementation in Ecuador and at the regional level of the standards that surround the beneficial owner, some of them are dealt with in this paper.

### **Keywords**

Beneficial Owner, Tax evasion, Global Forum, FATF, OECD, Tax Transparency.

## **1. Introducción**

El antiguo sistema económico musulmán, régimen de más de medio milenio en la Península Ibérica, se basaba en el uso de los bienes raíces para uso comunitario y también en la constitución de ciudades-industria que se especializaban en el desarrollo de productos que se exportaban lo más lejos posible desde su origen. Los artículos producidos en este ambiente se constituían en embajadores culturales y mercantiles del Califato de Occidente, poniendo en el centro del sistema al comercio. De allí que, los castellanos de principios del siglo XVI vieran como natural iniciar actividades comerciales y extractivistas desde Nueva España y los demás virreinos, sin importar las distancias que el Atlántico y el Pacífico pudiesen presentar. Una oportunidad sin precedente para hacer negocios desde ambos lados del océano para el ciudadano español (Moreno, 2013, p. 61).

A inicios del siglo XVI, el ascenso al trono de Carlos I de España y V del Sacro Imperio Romano Germánico, apenas ocho años después del descubrimiento de los territorios de ultramar, hizo que los reinos de Castilla y Aragón emprendieran una expansión internacional en el mundo de los negocios sin antecedentes conocidos. El sentido de anexar territorios a la Corona fue el de tener la capacidad de explotar la posibilidad de generar riqueza económica para los súbditos de esta. Lo lógico en aquel momento fue acudir al Derecho para buscar soluciones a los problemas que presentó la internacionalización de la economía medieval, siendo la respuesta más apropiada el contrato de sociedad o los entes jurídicos que reemplazan a las personas físicas (Ramírez, 2000) y de hecho potenciaron su actuación con la creación de la Casa de Contratación de Sevilla, así como de sociedades mercantiles como la Compañía de Comercio Armado de las Indias, emulando los éxitos conseguidos por las compañías inglesas y holandesas.

El vehículo para la maximización de la riqueza en los últimos cinco siglos, por lo menos en Occidente, ha sido el ente jurídico conocido como contrato de sociedad. El contrato equivale a una eficiente forma para proteger el capital, generar seguridad en la ejecución de los

negocios entre socios y mantener relativamente alejados a los terceros que quisieran detentar acreencias contra cualquiera de los aportantes del patrimonio de la sociedad, incluyendo al propio Estado.

Así, la práctica de arriesgar invirtiendo, sin perder el control sobre el capital, ha tenido una propensión al alza durante la Edad Moderna y la Contemporánea. Es de esta manera que el desarrollo de la institución jurídica del contrato de sociedad fue ampliamente potenciado por la burguesía durante la Revolución Industrial, en razón que por los efectos del contrato de sociedad se dio impulso al trabajo formal y a una fuente creciente del pago de tributos, situación que permitió el desarrollo de las familias y modificó la economía y dentro de ella, al gasto público. Estas ventajas fueron bien vistas por el Estado porque permitieron aliviar en gran parte la carga de las obligaciones para con sus administrados, en especial aquellas de corte social.

Por otra parte, uno de los efectos negativos del desarrollo del contrato de sociedad que se puede identificar es que, con el acelerado crecimiento de la economía mundial durante el siglo XX, también se potenció la deslocalización de capitales. Esta sería usada como herramienta de planificación para evitar el pago de tributos en las jurisdicciones, ocultar ingresos por actividades ilegales e incluso actos de corrupción en procesos de contratación pública. Dicha deslocalización ateriza en jurisdicciones que se convierten en centros especializados de soluciones financieras que plantean condiciones favorables para el ocultamiento de ingresos.

De esa forma, la persona que tiene la obligación de tributar, a quien diversos organismos internacionales señalan como «beneficiario final» (*beneficial owner*), debe ser visibilizada para que el ente de control pueda identificarla, para efectos de la correcta recaudación del erario público. Debido a lo mencionado, el presente texto describirá la necesidad de la identificación del beneficiario final y se comentarán algunas características normativas en el ámbito del Derecho Internacional. El análisis permitirá ilustrar los procedimientos para conocer los avances en cuanto a la identificación de quien pretende pasar inadvertido para el Estado.

## **2. Necesidad pública de identificar al beneficiario final**

Hoy en día, los ingresos más elevados en el sector privado, de ciudadanos de todo el mundo, provienen cada vez en menor proporción del trabajo de las personas, como medio de producción, y en mayor propensión se originan en las rentas del capital. Es así como, en general, la riqueza obtenida en la economía se aleja del mundo laboral y se acerca aceleradamente al del capital. Por eso puede decirse del dinero que, si se tiene la cantidad suficiente, solo puede producir más dinero.

La forma de mantener el control sobre el capital y sus rendimientos, relativos a la inversión en una compañía, no ha cambiado mucho con el pasar del tiempo. Así, los derechos representativos de capital han sido el motor prototípico de la generación de rentas desde finales del siglo XIX y durante todo el XX y lo sigue siendo en esta primera parte del XXI, solo que, hoy en día, dicha dinámica es promovida eficientemente por una agresiva exportación de capitales, la cual ha sido facilitada por el fenómeno de la globalización.

En este escenario, existe un número creciente de personas que deciden no pagar impuestos u ocultar ingresos obtenidos en indebida forma, por medio del uso de vehículos societarios que pueden convertirse en estructuras complejas para hacer difícil el trabajo de supervisión de las autoridades públicas. De allí que, tener noción clara de la identidad de la persona física que obtiene los ingresos gravados, mismo que configuró el hecho generador del impuesto a la renta, con el objeto de beneficiarse de ellos en forma personal o para su círculo íntimo familiar, es sumamente importante y necesario para el control público.

La lucha contra la inmoralidad tributaria mantiene muy ocupados a los gobiernos, quienes, durante los últimos veinte años, han realizado acciones conjuntas para combatir a la evasión fiscal, al lavado de activos y a otras actividades de naturaleza ilícita y lesiva para la sociedad.

Para que el beneficiario final que quiera ocultarse, como persona que está detrás de los derechos representativos de capital, pueda realizar lo descrito, requiere de distintos servicios jurídicos o financieros que le permitan mantener en crecimiento y protegido su patrimonio; debiendo contar con profesionales que ofrezcan soluciones que permitan la maximización de la riqueza y la optimización de los recursos por medio de una planificación financiera. Sin embargo, es indudable que en el mercado se ofertan asesorías o prácticas de cuestionable moralidad que, en forma ilegítima, ayudan a sus clientes a evadir impuestos.

Se calcula que entre el 2004 y el 2013 las maniobras para evadir el pago de impuestos en América Latina afectaron en no menos de setecientos mil millones de dólares a las arcas fiscales (Ocampo, 2018). Esto puede deberse a la percepción por parte de los ciudadanos de los altos índices de corrupción que en la región se manifiestan. Es importante señalar que, más de la mitad (53%) de todos los ciudadanos encuestados en el 2019 en América Latina sostienen que la corrupción aumentó en los últimos 12 meses;<sup>2</sup> y solo el 16 % de ellos opina que la misma disminuyó (Transparency International, 2020, p. 5), o puede deberse a la casi ausente cultura tributaria donde la progresividad y la transparencia no son entendidas como los principios que soportan varios pilares del pacto social.

De esta manera, se vuelve imprescindible para las administraciones tributarias de todo el mundo la búsqueda implacable del verdadero contribuyente, del destinatario real de la renta, de quien detenta los rendimientos del capital que no se desean compartir teniendo la obligación de hacerlo, esta es una de las grandes fuentes de desigualdad en la redistribución de la riqueza, aumenta la brecha entre ricos y personas con necesidades económicas permanentes.

La cooperación entre los organismos internacionales desde la perspectiva de la lucha contra el lavado de activos y desde lo tributario; tiene también como objetivo la optimización del trabajo de estas entidades, además de coordinar los esfuerzos que en materia de beneficiario final se puedan realizar. La labor de estas instituciones se ve reflejada en los distintos documentos que han publicado. En esencia, la idea que con mayor objetividad debe ser puesta en el centro del análisis de la transparencia es aquella que señala que en ningún caso el beneficiario final podrá ser alguien distinto de una persona física. Por lo tanto, un beneficiario final es un ser vivo que camina, come, se enferma, disfruta, piensa y duerme.

En concordancia, lo que se intenta combatir mediante el uso de esta definición es el anonimato doloso. Esta lucha se da por medio del uso sugerido de dos criterios prácticos. El primero, tiene que ver con la participación societaria que una persona física pudiese tener en relación directa con las acciones o participaciones en una sociedad, lo que puede incidir en las decisiones que por el peso de su voto puedan tomarse sobre la persona jurídica. El segundo, tiene que ver con el control efectivo que se pueda tener sobre la entidad jurídica sin que necesariamente se tome en cuenta la proporción de derechos representativos de capital que se detentan sobre un ente ficticio. Así, se establecen dos categorías: una formal y otra de índole material.

Con respecto al primer aspecto formal, este apunta al conocimiento del propietario legal de la sociedad por parte de la Administración Pública. De allí que las jurisdicciones pueden establecer un porcentaje a su arbitrio que refleje una mínima participación en el capital de la persona física con respecto de las sociedades,<sup>3</sup> mismo que permita reflejar una representación

<sup>2</sup> Encuesta realizada entre los meses de enero y marzo de 2019, por la organización Transparencia Internacional.

<sup>3</sup> Por poner ejemplos, en Argentina es el 10%, en Brasil el 25%, en Colombia el 5% (Knobel, 2017, p. 33).

que manifieste un beneficio sustancial para el beneficiario, en términos generales el porcentaje más aceptado es el diez por ciento (Knobel, 2017, p.33-35). Sin embargo, establecer una variable es solo un componente del examen.

Partiendo de lo expuesto, el segundo aspecto de carácter material es complementario al primero y tiene que ver con el control efectivo, directo o indirecto, que una persona física pueda tener sobre las decisiones que se toman respecto de la sociedad, sin importar el número de acciones o participación en el capital que detente el mismo. Esto tiene mucho que ver con la habilidad de poder controlar las decisiones estratégicas que se tomen en la entidad. Así, puede mantenerse el control por acuerdos entre accionistas, o por tener el privilegio del voto dirimente en la junta general de accionistas o partícipes o por medio de la influencia que se llegue a tener por vínculos familiares o políticos en la sociedad u otros privilegios de similar naturaleza.

De lo anterior se desprende la necesidad de desarrollar una metodología para identificar a la persona que finalmente es el destinatario de la renta. En este sentido se podrá generar opinión sobre los esfuerzos públicos y privados para prevenir la evasión tributaria con el fin de poder determinarla y sancionarla, de conformidad con las normas nacionales y supranacionales. Es importante reconocer el trabajo que se ha realizado por parte de las autoridades competentes y de los organismos internacionales para identificar a las personas físicas que tienen la responsabilidad ciudadana de pagar los tributos sobre las rentas que obtienen y que son menester compartir con los demás.

Por otro lado, el hecho de que una jurisdicción ponga como uno de sus objetivos el hacer operativo el principio de transparencia, en especial en los ámbitos que son de preocupación generalizada de la comunidad internacional, como la defraudación, el terrorismo o el lavado de activos, hacen que dicha jurisdicción pueda tener una buena imagen en el extranjero. Lo cual es deseable para los países ya que genera buenas calificaciones para la apertura de créditos en los organismos multilaterales, espacios geopolíticos de decisión, ventajas arancelarias en materia de comercio exterior, entre otras.

### **3. Necesidad del sector privado de desarrollar de la figura del beneficiario final**

Hoy en día, la necesidad de maximizar la riqueza por parte del sector privado es imperante para la sociedad, más aún tomando en cuenta el contexto pandémico experimentado en todo el mundo a partir del año 2020. Sin embargo, existe una responsabilidad social empresarial que se ve cada vez más fortalecida y que en la práctica no se permite el sacrificio de determinados estándares.

Estamos en la era en la que no lo es todo obtener ganancias para las empresas; así, la imagen corporativa se ha convertido en un intangible sumamente apreciado al momento de valorar sus activos y pasivos. De allí, que uno de los principales elementos de dicha valoración se basa en el nivel de imagen positiva de las empresas, esto se logra analizando históricamente la actuación coherente y transparente dentro del mercado.

El mencionado activo se convierte en un referente que marca con mayor propensión la preferencia de los mercados de negociar con empresas coherentes y honestas; en especial después de los escándalos financieros que en este siglo han hecho perder miles de millones de dólares a empresarios e inversionistas por el cuestionable manejo de capitales alrededor del mundo.<sup>4</sup>

Un registro público de beneficiarios finales permite demostrar transparencia empresarial y atrae capitales y clientes. La Unión Europea ha regulado este aspecto desde el 2015 generando la obligación para sus Estados miembros con el fin que las sociedades y otras personas jurídicas

<sup>4</sup> Como ejemplos de los principales casos tenemos los Panama Papers y los Bahamas Leaks en 2016, Enron y WorldCom en 2002.

constituídas en su territorio tengan la obligación de obtener y conservar información adecuada, precisa y actual sobre su titularidad real, incluidos los pormenores del interés último ostentado. A esta información puede acceder quien tenga interés legítimo para hacerlo (Directiva (UE) 2015/849, 2015). Ciertas jurisdicciones, como Dinamarca, permiten a cualquiera tener acceso a la información sobre los beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras. Siendo aceptado por el sector privado reafirmando la tendencia de las empresas en promover la transparencia para reportar la «titularidad real».

Otra de las ventajas que conlleva la identificación de los beneficiarios finales es el control sobre los proveedores de bienes y servicios, conocer quien está detrás de las sociedades con las que se hace negocios permite evitar tener transacciones con quienes cometen delitos financieros, pudiendo mantenerse alejados del riesgo de desacreditación en el sector económico en el que se participa.

Por otro lado, permite gestionar la información para proteger el patrimonio de los inversionistas evitando un escenario desfavorable para quienes quieren mantenerse lejos de la corrupción y el lavado de activos producto de prácticas fuera de la ley. Dependiendo de la transparencia con la que una jurisdicción permite o no conocer y controlar la información de sus beneficiarios finales se está convirtiendo en un referente de la decisión de inversión en nuevos mercados, la localización de los proyectos o emprendimientos es una guía para depositar la confianza del inversionista. Además, no sólo se compromete el prestigio propio sino también el de los clientes.

En el mismo sentido es incómodo, pero no menos cierto que existen jurisdicciones más confiables que otras para efecto del retorno de los rendimientos con el plus que no tengan ningún tipo de cuestionamiento, esta última idea va atada fuertemente a criterios de transparencia.

Lo señalado permite a los operadores de los distintos sectores económicos emprender procesos de autodepuración o exigencias para ingresar al mismo. Un excelente ejemplo de esto lo encontramos en el sector de la minería. La Iniciativa de Transparencia en la Industria Extractiva ha tenido un importante impacto en el sector privado, ya que la visión implementada es considerar importante incrementar el escrutinio público sobre el uso de la riqueza obtenida por la actividad de extracción.

#### **4. Evolución normativa y definición del beneficiario final en el Derecho Internacional**

En un primer momento, la Organización de Estados Americanos adoptó la Convención Interamericana contra la Corrupción en 1996 (Organización de Estados Americanos OEA, 1996, p. 7) misma que en su artículo XIV número 2 establece que:

Asimismo, los Estados Partes se prestarán la más amplia cooperación técnica mutua sobre las formas y métodos más efectivos para prevenir, detectar, investigar y sancionar los actos de corrupción. Con tal propósito, propiciarán el intercambio de experiencias por medio de acuerdos y reuniones entre los órganos e instituciones competentes y otorgarán especial atención a las formas y métodos de participación ciudadana en la lucha contra la corrupción (Organización de Estados Americanos OEA, 1996, p. 7).

Es así como, en la última década del siglo anterior, la región comienza a discutir sobre la prevención, detección y sanción de los actos de corrupción propiciando la «cooperación técnica mutua» la cual es un marco pertinente para desarrollar al interno de los Estados miembro, la normativa que permita la identificación del beneficiario final, esto se traduce en la cooperación jurídica internacional no penal, dirigida por el Departamento de Derecho Internacional (DDI) de la OEA.

Con posterioridad se emitió uno de los instrumentos basillares jurídicos contra los delitos financieros, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, la cual en su artículo 14, número 1, letra a) señala que:

Cada Estado Parte [...] establecerá un amplio régimen interno de reglamentación y supervisión de los bancos y las instituciones financieras no bancarias, incluidas las personas naturales o jurídicas que presten servicios oficiales u oficiosos de transferencia de dinero o valores y, cuando proceda, de otros órganos situados dentro de su jurisdicción que sean particularmente susceptibles de utilización para el blanqueo de dinero, a fin de prevenir y detectar todas las formas de blanqueo de dinero, y en dicho régimen se hará hincapié en los requisitos relativos a la identificación del cliente y, cuando proceda, del beneficiario final, al establecimiento de registros y a la denuncia de las transacciones sospechosas (Organización de las Naciones Unidas, 2004, p. 17)

Así en principio, el mencionado instrumento internacional se concentró en comprometer a los Estados en la generación de normas para que los prestadores de servicios financieros tuviesen la obligación de identificar a sus clientes y a quienes estaban detrás de ellos en la medida de lo posible. En concordancia, la misma Convención en su artículo 52, número 1, indica que:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 14 de la presente Convención, cada Estado Parte adoptará las medidas que sean necesarias, de conformidad con su derecho interno, para exigir a las instituciones financieras que funcionan en su territorio que verifiquen la identidad de los clientes, adopten medidas razonables para determinar la identidad de los beneficiarios finales de los fondos depositados en cuentas de valor elevado, e intensifiquen su escrutinio de toda cuenta solicitada o mantenida por o a nombre de personas que desempeñen o hayan desempeñado funciones públicas prominentes y de sus familiares y estrechos colaboradores. Ese escrutinio intensificado deberá estructurarse razonablemente de modo que permita descubrir transacciones sospechosas con objeto de informar al respecto a las autoridades competentes y no deberá ser concebido de forma que desaliente o impida el curso normal del negocio de las instituciones financieras con su legítima clientela. (Organización de las Naciones Unidas, 2004, p. 44)

Se orienta entonces el escrutinio a cuentas de valor elevado, con dedicatoria a los servidores públicos, pero se destacan «medidas razonables» para la identificación del beneficiario final de los fondos. Además, el beneficiario final tiene otras fuentes normativas prácticas que nacen de la posición de determinados sectores económicos como es el caso del Estándar de la Iniciativa de Transparencia en la Industria Extractiva EITI, cuyo requisito 2.5, letra a), el cual establece que:

Se recomienda que los países implementadores mantengan un registro accesible al público de los beneficiarios reales de la(s) entidad(es) corporativa(s) que aplique o tiene interés en aplicar para una licencia o contrato de exploración o producción de petróleo, gas o minerales, incluyendo la identidad de su(s) beneficiario(s) real(es), el grado de participación en la titularidad así como detalles sobre cómo se ejerce la titularidad o el control. (El Secretariado Internacional EITI, 2019, p. 18)

La letra f) del mismo requisito nos presenta una definición bastante útil: “un beneficiario real de una empresa se refiere a las personas físicas que, en última instancia, directa o indirectamente, son titulares de la entidad corporativa o la controlan” (2019, p. 19). Este estándar tiene la particularidad

de denominar al beneficiario «real» en lugar de «final». Sin embargo, en esencia se refiere a la misma institución normativa. No se puede pasar por alto los esfuerzos que están realizando diversos actores internacionales provenientes de variadas actividades económicas para mantener una imagen ética, adoptando la figura del beneficiario real o final como herramienta de transparencia.

Por otra parte, el Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal desarrollado conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988 y enmendado en 2010, señala en su artículo 4 que “las Partes intercambiarán cualquier información, [...], que sea previsiblemente relevante para la administración o aplicación de su legislación interna con respecto a los impuestos comprendidos en esta Convención” (OCDE, 2010, p. 4). En razón de lo dicho, es posible intercambiar información, con las más de 135 jurisdicciones participantes, de lo que posiblemente sea lo más relevante en materia impositiva, al sujeto pasivo real, es decir al beneficiario final como elemento sustancial del tributo, persona que se espera responda por las determinaciones que pudiese efectuar la administración tributaria.

Continuando el análisis, el Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI, cuyo objetivo es fijar estándares y promover la implementación efectiva de medidas legales, regulatorias y operativas para combatir el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo y el financiamiento de la proliferación de armas de destrucción masiva, además de otras amenazas a la integridad del sistema financiero internacional; por medio del glosario de sus Recomendaciones, define al beneficiario final como aquella persona natural<sup>5</sup> que finalmente posee o controla a un cliente (o a un tercero en términos más generales) y/o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción. Incluye también a las personas que ejercen el control efectivo final sobre una persona jurídica u otra estructura legal (GAFISUD, 2012, p. 119).

Esta definición conlleva varios tópicos interesantes, la referencia a «que finalmente posee o controla» y a «control efectivo final» se refiere a las situaciones en las que la titularidad/control se ejerce mediante una cadena de titularidad o a través de otros medios de control que no son directos (GAFI/OCDE, 2020, p. 8). Así, cabe la posibilidad del control indirecto pero efectivo sobre el ingreso y aun así ser calificado como beneficiario final.

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE adopta la definición del beneficiario final dada por el GAFI en 2012 para sus dos estándares de intercambio de información, tanto el automático (IAI), así como el intercambio bajo pedido (IIPP) (Foro Global OCDE & BID, 2019, p. 8). Con lo expuesto, es notoria la tendencia de integridad en la aplicación del principio de transparencia que los organismos internacionales han demostrado en su accionar, resaltan los esfuerzos de la OCDE, del BID y del GAFI, no solo con las definiciones mencionadas sino con respecto a la difusión de estas y sus estándares.

De esta forma, para poder identificar al beneficiario final, se debe tomar el concepto prestado de las cuarenta recomendaciones del GAFI (Grupo de Acción Financiera del Caribe, 2020) el mismo que contiene estándares desarrollados para la identificación de esquemas que tienen que ver con el lavado de activos, el financiamiento del terrorismo o, en general, con delitos financieros (Fuentes, 2016). Las recomendaciones 24 y 25 son referentes a la identificación del beneficiario final, que han sido acogidas por el mundo tributario por medio de los estándares desarrollados por el Foro Global. Esto último con el fin de igualar el procedimiento de identificación del beneficiario final en materia tributaria, con los demás campos, buscando evitar duplicar esfuerzos.

---

<sup>5</sup> Persona natural o física.

En concordancia, la idea del beneficiario final forma parte de un estándar internacional auspiciado por el BID, el GAFI y por la OCDE para sugerir la implementación de un procedimiento para la identificación de la persona física que controla el ingreso obtenido por medio de uno o varios vehículos societarios, teniendo la intención de ocultarlos del escrutinio de la Administración Pública.

Una vez explicada la evolución normativa del beneficiario final en el Derecho Internacional y su definición, se puede decir que es de suma importancia entender a profundidad su concepto. La identificación del beneficiario final se basa en el criterio de que la justicia tributaria se pone en práctica cuando un ciudadano, sin importar su nacionalidad, que maximiza su riqueza tributa en forma precisa y oportuna al Estado en cumplimiento del pacto social, por el cual este establece una plataforma para que los ciudadanos realicen sus transacciones en forma segura y con determinadas garantías y en retorno, aquel contribuye económicamente para que se mantengan estables los elementos básicos de la estructura social y jurídica que permite el desarrollo de las actividades realizadas con libertad. El cumplimiento del mencionado pacto lleva implícita la idea de un compromiso moral del ciudadano con el Estado y por supuesto, de este último con la ciudadanía. Es de esta forma que el verdadero beneficiario efectivo o final de la renta es quien en primera y última instancia debe cumplir con la obligación tributaria señalada en la ley, y que incluso, en algunas jurisdicciones, es una obligación de carácter constitucional.

De lo anterior se deduce que dentro de la estructura orgánica del Estado es necesario mantener una entidad que realice el control del cumplimiento del citado pacto, la cual siempre será la Administración Tributaria. Por eso, el control tributario es una actividad de suma importancia para efectos de obtener una recaudación que permita cumplir con los objetivos de la Hacienda Pública. No se puede dejar de lado que, la información regulada jurídicamente que permite esta actividad de control es altamente importante y sensible, además dependerá de la transparencia y objetividad de los medios para conseguirla.

Por último, es importante conocer que el beneficiario final o efectivo señalado por GAFI no es el mismo que se señala en los artículos que se refieren al tratamiento tributario de dividendos, intereses y regalías en el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE o de la ONU. La diferencia práctica radica en que, en este último caso, se permite que las personas jurídicas u otras estructuras jurídicas puedan ser el beneficiario efectivo. En el caso del primero, en contraposición, esto sería imposible. Por definición el beneficiario final o efectivo no puede ser otro que una persona física o natural.

## **5. El beneficiario final como forma de mantener una imagen ética frente a la comunidad**

En lo estrictamente jurídico, la figura del beneficiario final envuelve dos deberes amparados por diversas constituciones y la ley. El primero, es el deber de declarar ante la autoridad tributaria la base imponible para el cálculo del impuesto en la forma y plazos que señale el ordenamiento jurídico. El segundo es el deber de la veracidad, que conlleva que el acto de declarar debe ser lo más exactamente cercano a la realidad económica del declarante, se verifica en la intención efectiva del contribuyente de presentar ante la autoridad financiera los movimientos monetarios de la unidad económica que representa. Esto último deriva en prácticas que demuestran un comportamiento cercano a la moral tributaria, es decir con la aceptación del vínculo jurídico personal, la obligación con el Estado, misma que debe ser cumplida a cabalidad honrando el pacto social de antaño.

En contraparte con lo anterior, es posible para un inversionista establecer estructuras planificadas que permitan diversificar el riesgo de ser identificado, evitando así los procesos de control de la Administración Pública. De allí que el control efectivo puede ser difuso debido a

la capacidad mencionada que permite servirse de instrumentos societarios o de otra índole. Por esto último es que es importante las actividades de supervisión del ente público. El postulado de avanzada es que el Estado debe tener en todo momento disponible la información de los beneficiarios finales, acceder a ella y poder intercambiarla con otras jurisdicciones en forma lineal, celer, y responsable. Entonces por obligación el aparato público, con la información obtenida debe perseguir el mal uso de uno o de diversos vehículos societarios garantizando tanto en procesos administrativos como judiciales el debido proceso.

En esta línea, de presentarse el ánimo de engañar a la Administración tributaria o a cualquier otra entidad del Estado, ocultando el beneficio final o efectivo; y por tanto, distrayendo el ingreso por el cual se debe determinar y pagar el impuesto sobre la renta, esta conducta debe ser sancionada de conformidad con la ley. La sociedad debe ser intolerante a la defraudación al Estado, al ocultamiento de los actos de corrupción o al lavado activos, porque en el fondo es un engaño a la propia ciudadanía que se encuentra representada en la sociedad jurídicamente organizada.

Más allá de lo señalado, vale la pena mencionar que la figura jurídica del beneficiario final no está teleológicamente diseñada para identificar, en exclusiva, a los infractores de normas penales. En realidad, lo lógico es que la Administración Pública suponga en principio la buena fe en el comportamiento de los contribuyentes. Desde este punto de vista, no se puede generalizar en el sentido que los beneficiarios finales son personas físicas que tengan el ánimo de delinquir defraudando al Fisco. En su lugar, se puede decir que la figura del beneficiario final es el prototipo de la cooperación entre las naciones en la lucha contra la corrupción y otros delitos de acción pública en especial de aquellos que no conocen fronteras, lo cual es de los principales objetivos del Derecho Internacional.

Por lo anterior, transparentar la información de los beneficiarios finales de las personas jurídicas forma parte de los deberes de las personas, además que cuenta con la ventaja de que las sociedades y las personas detrás de ellas pueden mantener una imagen ética frente a la comunidad de negocios y ante la ciudadanía en general, lo cual es un excelente referente para el acceso a beneficios como créditos, mayor confianza de sus clientes, posicionamiento en el mercado y todos ellos apuntan a la maximización de la riqueza como objetivo indiscutible de cualquier inversión.

## **6. Actualidad y futuro cercano del beneficiario final y del anonimato doloso**

Se puede decir que el anonimato doloso es la decisión de ocultar la propia identidad con voluntad de incumplir una obligación contraída por expresa disposición de la ley. Hoy en día las administraciones tributarias y las unidades de información financiera, en varias jurisdicciones, tienen problemas para lidiar con este tema. En general, la estrategia actualmente es aplicar prácticas de debida diligencia para que sean las propias entidades controladas quienes obtengan la información sobre sus beneficiarios finales y la pongan a disposición de las autoridades para cuando estas así lo requieran.

Por otra parte, esta actitud dolosa del beneficiario final podría ser sancionada penalmente cuando se demuestra que se proporcionó información falsa, incompleta, desfigurada o adulterada con el ánimo de engañar a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con los tributos; en el Ecuador podría aplicarse una sanción de 1 a 3 años de prisión (Asamblea Nacional del Ecuador, 2014, art. 298, num. 5). Así, potencialmente el Estado cuenta con normativa fortalecida en cuanto al régimen sancionatorio y al acceso a la información. Sin embargo, es necesario apalancar los procesos para la gestión de la información y ajustarlos a la práctica internacional lo cual requiere un desarrollo normativo importante.

Para hacer más efectivo el esquema del beneficiario final es importante generar obligaciones sobre disponibilidad de la información y gestión en el cumplimiento de estas. Lo último se alcanza realizando una revisión, conforme los estándares internacionales, de los procedimientos de debida diligencia para obtener y conservar la información para la identificación de los beneficiarios finales de las personas jurídicas y otras estructuras o entes jurídicos.

Además de lo señalado, la estrategia en lo jurídico puede orientarse a fortalecer la figura del beneficiario final por medio de la expedición de una ley sobre beneficiarios finales y el desarrollo de un registro público, tal como ocurrió con Perú en el 2016 mediante el Decreto Legislativo nro. 1372, en Costa Rica con la Ley nro. 9416 expedida en el mismo año, o en el caso uruguayo con la Ley nro. 19484 de 2017. El discutir una norma de carácter legal sobre este tema fortalece la garantía de seguridad jurídica para los administrados y conlleva una imagen de discusión a nivel parlamentario que demuestra atención del país por la transparencia fiscal y la lucha contra otros delitos y prácticas nocivas.

Por otro lado, en general las jurisdicciones que han suscrito la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, han contraído la obligación de “otorgar al Estado requirente, cualquier información [...] relacionada con personas o transacciones específicas” conforme lo señalado en el artículo 5 numeral 1; esto se ha traducido en el desarrollo de la figura del beneficiario final para fines fiscales. Por lo tanto, la implementación de procedimientos de debida diligencia y el cumplimiento de deberes formales puede representar problemas como costos no planificados de servicios profesionales o de desarrollo interno en las unidades económicas. Esto será especialmente visible si el señalado costo no difiere según el tamaño de la persona jurídica, estructura o ente jurídico. También será un compromiso adicional del representante legal frente a la junta general de socios o accionistas, quien tendrá una carga adicional con un considerable riesgo que en algún punto podría incrementar el costo del manejo de la empresa por la responsabilidad en materia de transparencia adquirida.

Otro aspecto que entrará con seguridad a análisis es la garantía de seguridad física y patrimonial que debe prestar el Estado a los beneficiarios finales al pedirles que pongan a disposición su información; en especial si el mandato fuese que la información sea totalmente pública o con niveles bajos de confidencialidad. Esto último, tomando en cuenta que la tendencia en el mundo es el acceso para cualquiera que demuestre un interés legítimo.<sup>6</sup>

Así, se puede decir, que entre los beneficios que podría traer una mejor regulación de este tema en las jurisdicciones, se encuentra un mayor control efectivo sobre las actividades delictivas, además de una sensación de riesgo generalizada para los posibles infractores, para la gente decente una percepción de transparencia importante, y ventajas en las decisiones de inversión.

En el futuro cercano, los Estados podrán contar con un mar de información de conformidad con la tendencia que se vive en esta Era del Dato (Díez, 2019), lo cual permitirá incrementar la recaudación tributaria y tener herramientas de vanguardia para la lucha contra el lavado de activos. A los operadores económicos del sector privado les permitirá conocer en forma transparente con quienes hacen negocios con el fin cuidar las relaciones comerciales con clientes y proveedores para mantener una imagen corporativa valorada, en un mundo donde, un activo intangible como la marca empresarial, cada día tiene un mayor protagonismo. Además, dichos operadores podrán exigirle al Estado un mayor control sobre la competencia

<sup>6</sup> Desde el 2015 la Directiva de la Unión Europea 2015/849 en su artículo 30, número 5, señala que la información sobre la titularidad real (término utilizado en España para referirse a los beneficiarios finales) estará a disposición de toda persona u organización que pueda demostrar un interés legítimo. Por ejemplo, el Reino de Dinamarca va más allá de la disposición comunitaria al tener publicada sin restricción alguna la información sobre los beneficiarios finales por medio del Registro Central Danés de Negocios (Det Centrale Virksomhedsregister).

desleal existente en los mercados, incluyendo los procesos de contratación pública. Esto con la finalidad última de proteger los intereses morales y patrimoniales de los individuos, lo cual es un importante fin del Derecho Privado.

Finalmente, los Estados podrán combatir en forma efectiva y conjunta a la corrupción y otros delitos internacionales, siempre que se cuente con la voluntad política para el efecto. Lo que si es seguro es que en poco tiempo la discusión sobre esta temática crecerá en el ámbito económico, jurídico, legislativo y especialmente en el académico.

## Referencias bibliográficas

- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de la República de Colombia*. Bogotá: Gaceta Constitucional.
- Asamblea Nacional Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi: Registro Oficial adscrito a la Corte Constitucional del Ecuador.
- Congreso Nacional del Ecuador. (2005). *Codificación del Código Tributario*. Quito: Registro Oficial del Ecuador.
- Díez, J. C. (2019). La Era del Dato. El País, pág. 1. [https://elpais.com/economia/2019/11/21/actualidad/1574356665\\_456007.html](https://elpais.com/economia/2019/11/21/actualidad/1574356665_456007.html)
- Directiva (UE) 2015/849. (2015). Diario Oficial de la Unión Europea. Estrasburgo, Francia: Parlamento Europeo - Consejo de Europa.
- El Secretariado Internacional EITI. (2019). *El Estándar EITI 2019*. Obtenido de Extractive Industries Transparency Initiative: [https://eiti.org/files/documents/eiti\\_standard\\_2019\\_es\\_a4\\_web.pdf](https://eiti.org/files/documents/eiti_standard_2019_es_a4_web.pdf)
- Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, Banco Interamericano de Desarrollo BID. (2019). *Manual sobre Beneficiarios Finales*. Obtenido de Banco Interamericano de Desarrollo: [https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Manual\\_sobre\\_beneficiarios\\_finales\\_es.pdf](https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Manual_sobre_beneficiarios_finales_es.pdf)
- Fuentes, V. F. (2016). Macrocriminalidad económica y las 40 recomendaciones del GAFI para combatirla. *Revista De Derecho (valdivia)*, 15(29), 117-143. Recuperado el 25 de 5 de 2020, de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5666830>
- GAFI/OCDE. (2020). *Guía sobre Transparencia y Beneficiario Final*. Unidad de Análisis Financiero Gobierno de Chile. <https://www.uaf.cl/asuntos/descargar.aspx?arid=758>
- GAFISUD. (2012). *Las Recomendaciones del GAFI*. <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/pdfs/FATF-40-Rec-2012-Spanish.pdf>
- Grupo de Acción Financiera del Caribe. (2020). *40 Recomendaciones del GAFI*. <https://www.cfatf-gafic.org/index.php/es/documentos/gafi40-recomendaciones>
- Knobel, A. (2017). *Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo, División de Innovación para Servir al Ciudadano. <https://publications.iadb.org/publications/spanish/document/Regulaci%C3%B3n-sobre-beneficiarios-finales-en-Am%C3%A9rica-Latina-y-el-Caribe.pdf>
- Moreno, M. E. (2013). Datos sobre la economía de los centros religiosos de la alquería de Béznar en el Valle de Lecrín (Granada) en 1502. *Estudios sobre Patrimonio, Cultura y Ciencias Medievales*(11), 57-78. [http://epccm.es/index.php?journal=epccm&page=article&op=view&path\[\]=124](http://epccm.es/index.php?journal=epccm&page=article&op=view&path[]=124)

- Ocampo, J. A. (2018). *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*. <https://www.icrict.com/icrict-in-the-news/2018/6/25/un-registro-mundial-contra-la-evasin-tributaria>
- Organización de Estados Americanos OEA. (1996). *Departamento de Derecho Internacional (DDI)*. Convención Interamericana contra la corrupción. [http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/tratados\\_multilaterales\\_interamericanos\\_B-58\\_contra\\_Corrupcion.pdf](http://www.oas.org/es/sla/ddi/docs/tratados_multilaterales_interamericanos_B-58_contra_Corrupcion.pdf)
- Organización de las Naciones Unidas. (2004). *Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción*. [https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion\\_de\\_las\\_NU\\_contra\\_la\\_Corrupcion.pdf](https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_las_NU_contra_la_Corrupcion.pdf)
- Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE. (2010). *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/ESP-Amended-Convention.pdf>
- Presidencia de la República de Colombia. (1986). *Estatuto Tributario de los Impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales*. Bogotá: Diario Oficial.
- Ramírez, J. A. (2000). *El escudo imperial de Carlos I de España*. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=614469>
- República del Ecuador. Secretaría Nacional de Planificación y Desarrollo. (2020). *Plan Nacional de Desarrollo 2017-2021*. Toda una Vida. [https://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/10/PNBV-26-OCT-FINAL\\_0K\\_compressed1.pdf](https://www.planificacion.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2017/10/PNBV-26-OCT-FINAL_0K_compressed1.pdf)
- Transparency International. (2020). *Barómetro Global de la Corrupción América Latina y el Caribe 2019*. <https://transparenciacolombia.org.co/wp-content/uploads/gcb-lac-report-web.pdf>



CONCEPTOS DE ECONOMÍA DIGITAL APLICADOS  
A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL  
Concepts of digital economy applied to international taxation

Yael Fierro Guillén<sup>1</sup>

Investigadora independiente, Quito, Ecuador

### Resumen

El presente artículo postula una serie de reflexiones sobre la fiscalidad de las nuevas tecnologías desde la perspectiva de la economía digital, bajo la consideración que la realidad sobre la que opera la tributación está cambiando de manera acelerada. Es por ello, que resulta necesario analizar posibles modificaciones para reducir la distancia entre el ordenamiento jurídico tributario y la actual era digital. Se busca realizar un breve análisis doctrinario de la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica.

### Palabras clave

Economía digital, 4ª Revolución Industrial, Fiscalidad internacional, Tributación de la economía digital.

### Abstract

The present article proposes some thoughts on taxation of new technologies, studying the perspective of the digital economy. It considers that the reality of the actual operating taxation is changing fast. For this reason, it is necessary to analyze the possible modifications to shorten the distance between the tax legal system and the current digital age. This review contents a brief doctrinal analysis of taxation of the digital and technological society.

### Keywords

Digital economy, 4th Industrial Revolution, International Taxation, Taxation of the Digital Economy.

## 1. Introducción

Las reflexiones sobre la tributación de la economía digital se producen en un contexto de cambios profundos en la fiscalidad de los países de todo el mundo. Tradicionalmente, la fiscalidad internacional ha privilegiado criterios de conexión subjetivos para someter a gravamen las rentas de fuente mundial. Esto se evidencia en los principales modelos de convenios para evitar la doble tributación que consideraron la residencia o nacionalidad como conceptos medulares, haciendo recaer la imposición en el país de fuente en casos muy puntuales (Zuzunaga, 2019, p. 353).

De acuerdo con lo mencionado por César García Novoa, las políticas fiscales en la actualidad pretenden que las empresas multinacionales contribuyan de manera equitativa

<sup>1</sup> Abogada Tributaria. Derecho Tributario. Derecho Aduanero. Planificación Fiscal Internacional. Correo electrónico: yaela.fierro@gmail.com



basadas en un *fair share taxation* que permita a los estados donde operan recibir los tributos debidos. Esta tendencia fue altamente considerada en las acciones del Parlamento del Reino Unido contra Amazon, Google y Starbucks, institución que fundamentó que la legalidad de las estructuras que manejaban las multinacionales no era una excusa para dejar de pagar lo que es justo en materia de impuestos. “Y lo fundamental es que se contribuya con esa porción justa, y no que la conducta sea una evasión, una elusión o una planificación agresiva. Porque, aunque se trate de una planificación fiscal y, por ende, la misma sea lícita, si resulta agresiva, es decir, si lleva a que no se contribuya por el beneficio real obtenido en cada jurisdicción, la conducta es reprochable” (García, 2019, p. 34).

Así mismo, debido a la proliferación de las plataformas colaborativas, se ha creado un nuevo modelo de negocio que agudiza la problemática tributaria en el momento en que se trata de gravar ventas entre particulares que fueron acordadas mediante internet y, que generan transmisiones patrimoniales para personas que no son empresarios o profesionales y, que gozan de una protección especial por pertenecer al *sharing economy* (Caballero, 2019, p. 372). Dentro de esta modalidad, se incluye las plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios. “[...] En la economía colaborativa se incluyen fórmulas alternativas de prestación de servicios, en las que lo característico es, precisamente, la intervención de sujetos que no tienen la condición habitual de empresarios o profesionales” (García, 2017, p. 4).

En consideración a los cambios que generan la economía digital y el comercio electrónico, en el marco de la OCDE, se ha evidenciado la necesidad de reformular los vínculos tradicionales de la fiscalidad que son residencia y territorio, para privilegiar la interacción permanente de los usuarios a través de medios digitales, hecho que se constituye como el intangible que en la actualidad genera valor. Es por ello, 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) aborda los desafíos fiscales de la economía digital y realiza varias recomendaciones a los países miembros que, en contraste con las recomendaciones de las Naciones Unidas, permiten delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales (Resúmenes OCDE, 2015, p. 5).

El presente trabajo realiza una síntesis del entorno actual de los negocios y las operaciones económicas a la luz de la economía digital, abordando las nociones fundamentales de economía colaborativa como un antecedente de la Acción 1 del Plan BEPS y la reformulación de los conceptos tradicionales de la fiscalidad: residencia y territorio. Corresponden al tema medular del dossier la revisión de la diferencia de servicios digitales que cuentan con una protección especial para no ser gravados, de aquellos que por su naturaleza deben ser objeto de imposición. Mediante el presente artículo, se busca: i) describir brevemente el entorno actual de los negocios y las operaciones económicas; ii) definir las nociones fundamentales de la economía colaborativa; iii) Resumir las recomendaciones de la Acción 1 de BEPS y contrastar con las recomendaciones efectuadas por Naciones Unidas; iv) Abordar la situación actual en Ecuador considerando que desde el 16 de septiembre de 2020 entró en vigor la tributación de servicios digitales con impuesto indirecto. En la investigación se han empleado recursos metodológicos de consulta de múltiples fuentes de doctrina, por lo que se trata de un trabajo académico de carácter descriptivo que pretende aclarar conceptos de economía digital aplicados a la fiscalidad internacional.

## 2. El entorno actual de los negocios y las operaciones económicas

La economía digital es la expresión indudable de la nueva economía por cuanto ha transformado hábitos mercantiles tradicionales en nuevos comportamientos que exigen a la colectividad

reinventar soluciones en el desenvolvimiento de las relaciones cambiarias. El comercio a través de internet permitió una alteración de los mecanismos comunes para adquirir bienes, productos, servicios y obligaciones en general. Es así, que el uso de aplicativos móviles, las ventas on line sin presencia física, *smart contracts*, tecnología *blockchain* y plataformas de economía colaborativa, que le atribuyen valor económico al consumo compartido, están produciendo un nuevo contexto para la fiscalidad que resultan en un cambio de los modelos económicos conocidos hasta el momento (Caballero, 2019, p. 368).

Según lo manifestado por Rosa Caballero, el surgimiento de la economía colaborativa ha permitido grandes beneficios relacionados con el aprovechamiento de recursos subutilizados, obtención de ingresos extraordinarios y beneficios recíprocos sin la existencia de medidas inexorables respecto de los anteriores mecanismos para hacer negocios. En este contexto, resulta importante establecer nociones fundamentales de la economía colaborativa (2019, p. 368).

### 2.1. Nociones fundamentales de la economía colaborativa

La economía colaborativa es un modelo de negocio que permite el intercambio de bienes y servicios a través del uso de una plataforma tecnológica que conecta a las partes de una transacción. Es decir, que para su funcionamiento requiere de un intermediador digital. García Novoa, citado por Rosa Caballero, menciona:

[...] Aunque no hay una definición clara del término, suele incluirse en esta modalidad de economía aquellos modelos de negocios en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. [...] Se trata de fórmulas alternativas de prestación de servicios en las que lo característico es, precisamente, que intervienen sujetos que no tienen la condición habitual de empresario o profesionales. [...] Estas actividades son expresión del consumo de bienes y servicios, pero se ofertan al público, normalmente a través de plataformas tecnológicas (Caballero, 2019, p. 369).

Del texto citado, es posible concluir que la economía colaborativa corresponde a una actividad empresarial desarrollada en un contexto tecnológico que amerita intervención estatal a través de regulaciones específicas. La característica más importante de este modelo es la ausencia de ánimo de lucro; por lo que no es requisito indispensable que las partes intervinientes tengan la calidad de empresarios o que realicen el comercio con habitualidad. Debido a la singularidad de la operación, se ha visto la necesidad de que los Estados instauren las condiciones que crean más acertadas para la obtención de los mejores resultados impositivos posibles.

Se destaca la resolución del Parlamento Europeo, de fecha 19 de enero de 2016, que dictaminó sobre la iniciativa “Hacia un Acta del Mercado Único Digital” que abordó ampliamente el tema de economía digital y analizó las normas de comercio electrónico transfronterizo para que sean catalogados como confiables para los consumidores y empresas. Por ejemplo, se analizaron los envíos transfronterizos de paquetes de alta calidad para que tengan precios accesibles; la necesidad de impedir bloqueos geográficos injustificados; la importancia de crear un marco normativo moderno que ajuste los derechos de propiedad intelectual a la necesidad y funcionamiento de las plataformas y actuación de los intermediarios (Caballero, 2019, p. 369).

Desde el punto de vista fiscal, la Resolución enfatizó la necesidad de reducir el IVA en las ventas transfronterizas, reformar la coordinación y evasión fiscales y crear un mercado digital europeo que sea único para el continente. Estableció la posibilidad de crear un solo IVA que

se ajuste a las pequeñas empresas innovadoras de Europa. En suma, resaltó que las plataformas colaborativas permiten aumentar la oportunidad para que prolifere la competencia, el empleo y el crecimiento económico; pero, atendiendo a la necesidad de crear gravámenes laxos para los emprendedores que hacen uso de las plataformas colaborativas (Caballero, 2019, p. 371).

En línea con lo anotado, la Resolución del Parlamento Europeo de fecha 15 de junio de 2017, abrió una Agenda para la Economía Colaborativa en la que, si bien celebró el auge de la economía, se manifestó la preocupación de los países ya que se advirtió que las plataformas eran usadas como un medio para eludir obligaciones tributarias. Por lo tanto, se acordó la aplicación de regulaciones que permitan eliminar el riesgo de fraude fiscal transfronterizo debiendo imponerse a los partícipes de las plataformas colaborativas impuestos similares a los que pagan las empresas que prestan servicios comparables, señalando que “los impuestos deben pagarse donde se generen los beneficios y en los casos en que no se trate simplemente de contribuciones a los costes, al tiempo de que se respete el principio de subsidiaridad y de conformidad con las legislaciones fiscales nacionales y locales” (Caballero, 2019, p. 372).

Bajo el esquema tradicional de economía colaborativa, se debe considerar que la parte que suministra un bien o servicio no ejerce una actividad empresarial, sino que comparte un consumo privado. Es decir, que estas actividades corresponden al consumo de bienes y servicios habituales ofertados al público bajo la aplicación del principio de equidad. García Novoa, cita como ejemplo el servicio BlaBlaCar, y menciona que es una plataforma cuya finalidad es compartir un vehículo en viajes largos, lo cual no implica una actividad profesional. “Respecto a BlaBlaCar, el Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Madrid, en sentencia nº 30/2017, afirmó que el dato de que la plataforma cobre una cantidad superior al importe resultante de compartir gastos no es suficiente para calificar su actividad como empresarial” (García, 2017, p. 4).

Del ejemplo anotado, se desprende que la cesión de una parte del bien o del servicio consumido a cambio de una retribución, es una manifestación de riqueza de baja intensidad y, por lo tanto, no debería tributar. Por el contrario, en el caso en que exista una explotación continua de un bien o servicio que genere una riqueza considerable, se genera la obligación de pagar un gravamen por rentas empresariales. La recurrencia de las transacciones en la economía colaborativa es una característica de suma importancia para su gravabilidad. En consecuencia, se debe distinguir entre las rentas que constituyen la reserva de un eventual gasto, de aquellos enriquecimientos que supongan un incremento patrimonial considerable que amerite estar sujeto a tributación, para lo cual es deber de cada estado el determinar los impuestos que se ajusten para considerar rentas gravadas y rentas exentas provenientes de economía colaborativa.

### 3. La singularidad de la economía digital

Conforme lo mencionado en líneas anteriores, la economía digital al igual que el comercio electrónico implica la posibilidad de operar en los mercados del mundo sin necesidad de presencia física. Las empresas de la economía digital propician interacciones en condiciones equitativas con los usuarios a nivel global que permiten la propagación de cadenas de valor mundiales (García, 2019, p. 27). La ausencia de presencia física imposibilita la tributación de las empresas que tienen una sólida posición en el mercado digital como Google, Apple, Facebook y Amazon. Es por ello, que los países emergentes BRICS (Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica) promovieron un “*genuine link*” o punto de conexión que permite gravar el beneficio en el lugar donde se obtiene. “De ahí surge la regla del *value creation*. Se debe tributar así donde se cree valor, independientemente de donde se tenga la residencia” (García, 2019, p. 29). El resultado es la creación de un intangible que contribuye a la creación de valor.

De manera particular, en la economía digital, las empresas almacenan información sobre clientes, operaciones mercantiles y proveedores. El resultado es el registro de sus preferencias de navegación, tendencias de consumo, medios de pago, estrategias empresariales que tienen por finalidad el aprovechamiento de los datos para la creación de valor ya que los datos almacenados permiten adaptar ofertas, mejorar detalles de productos y servicios (Moreno, 2019, p. 70). Este hecho resulta en la necesidad de reformular los vínculos tradicionales de la fiscalidad (residencia y territorio) para privilegiar el intangible que genera valor: la interacción permanente de los usuarios a través de medios digitales.

### 3.1. Acción 1 de BEPS

Lo mencionado ha sido recogido en la acción 1 de BEPS que reconoce que la economía digital supone una innovación en la definición de los modelos de negocio que exige adaptación por parte de los sistemas fiscales a las empresas del sector tecnológico.

Conforme se explica en los resúmenes de los informes finales de 2015 de la OCDE, esta acción tiene origen en la preocupación manifestada por varios países sobre la planificación fiscal que se realiza por empresas multinacionales que “se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica” (OCDE, 2015, p. 5). En respuesta a estas preocupaciones, se trató de impulsar la idea de tributar en la jurisdicción donde se genera valor, asunto con especial relevancia en materia de precios de transferencia y, en particular, respecto de los activos intangibles (Carbajo y Porporatto, 2020, p. 3).

Con la finalidad de cumplir estos objetivos, Cesar García Novoa, explica que se desarrollaron tres posibles opciones para hacer frente al gravamen de la economía digital. En primer lugar, “se trataba de otorgar relevancia al concepto de presencia significativa a través de factores que evidencian una interacción deseada y mantenida con la economía de ese país, a través de la tecnología y otras herramientas automatizadas”. Es decir, que la opción para determinar un gravamen era determinar la existencia de interfaces digitales como sitios de Internet, aplicaciones móviles o programas informáticos que fueran accesibles a usuarios de un determinado país, con lo cual se crea la figura de “establecimiento permanente digital”. En esta alternativa se contempla la particularidad de gravar aquellas situaciones en las que se evidencia una efectiva interacción de la economía del Estado a través de la tecnología y otros mecanismos automatizados. Para lo cual se consideran factores como los ingresos, factores digitales y factores basados en usuarios. En segundo lugar, se crean medidas provisionales que adquieren la forma de impuestos sobre servicios digitales. Se crea la posibilidad que los países de fuente realicen retenciones asociadas al establecimiento permanente virtual. Finalmente, se establece la opción de crear un *equalization tax*, que implica gravar de manera indirecta los beneficios de la actividad tecnológica en el lugar donde se desarrolla. Es decir, que “se trataría de un gravamen indirecto sobre el importe bruto de las ventas online” (García, 2019, p. 37). Hasta el momento no existe un acuerdo general sobre la aplicación de una de las tres opciones planteadas.

### 3.2. El aporte de Naciones Unidas

De acuerdo con lo manifestado por Álvaro Villegas, el reporte de Naciones Unidas de la Décimo sexta sesión del comité de Expertos, sostenida del 14 al 17 de mayo de 2018, determinó la importancia de efectuar una reforma al concepto de Establecimiento Permanente por cuanto se ha evidenciado que el “lugar fijo de negocios” ya no corresponde a las directrices de una economía digital ya que las empresas actuales no necesitan una fuerza de trabajo para generar ingresos

significativos en el estado de fuente porque los medios digitales permiten la prestación de servicios transfronterizos y la distribución de productos sin la existencia de un lugar físico en el estado de fuente (Villegas, 2019, p. 212). En su lugar, Naciones Unidas ha recomendado la introducción del concepto “presencia económica significativa” que es equivalente a establecimiento permanente virtual y se determina con base en el número de usuarios mensuales, ingresos obtenidos a través de negocios digitales en el país de fuente o el número de contratos online.

Al respecto, Villegas menciona a los autores Hongler y Pistone, quienes indican que el objetivo inmediato del nuevo concepto de Establecimiento Permanente “no es fortalecer la tributación en la fuente, sino más bien permitir al estado de la fuente preservar su soberanía en la tributación de beneficios empresariales generados por actividades efectivamente vinculadas a su territorio y jurisdicción”. En este sentido, resulta interesante la aplicación del concepto de Naciones Unidas en la legislación interna de Bolivia, que, a decir del autor, adopta como único criterio de imposición el principio de Territorialidad o Fuente Productora, de tal manera que grava determinados servicios prestados desde o en el exterior cuando éstos son económicamente utilizados en territorio nacional, no siendo necesario que un no-residente tenga un establecimiento permanente en el país. Es decir, que el vínculo obligacional que establece un gravamen en Bolivia está dado por el uso económico de los servicios prestados en forma digital o regular. Lo cual es aplicable para servicios de asistencia técnica, asesoramiento, profesionales, peritajes, de investigación y consultoría (2019, p. 213).

Con lo señalado, es posible concluir que el reconocimiento del establecimiento permanente virtual, sugerido por las Naciones Unidas, en el caso de Bolivia, desde el punto de vista conceptual, sería “fortalecimiento de su sistema tributario al darle coherencia internacional para evitar la doble imposición internacional, aunque es recomendable que se apliquen mínimos de permanencia” (Villegas, 2019, p. 217). En virtud de lo señalado, a continuación, se realiza una explicación de los fundamentos del establecimiento permanente virtual, como una alternativa viable para la tributación de la economía digital.

#### **4. El Establecimiento permanente virtual como alternativa para gravar operaciones de economía digital**

Del análisis que se ha presentado, se ha puesto en evidencia que los negocios en la actualidad se desarrollan mediante el uso de la tecnología, siendo cada vez menos frecuente la necesidad de presencia física. Además, los sistemas técnicos han logrado reemplazar gran parte de la intervención humana. Estos métodos han permitido la organización de modelos de negocio basados en la creación y explotación de activos intangibles, así como el uso masivo de los datos de usuarios y la expansión de cadenas de valor globales lo cual ha permitido la planificación fiscal empresarial agresiva.

Saturnina Moreno, menciona que la economía digital ha permitido el aprovechamiento de distorsiones y lagunas existentes en el ordenamiento jurídico tributario, de tal manera que se elimina o se reduce el pago de impuestos en los Estados donde se realiza la actividad económica. En este sentido, se ha advertido que el concepto clásico del Derecho internacional tributario basa su actuación en la presencia física en el Estado donde se realizan las actividades económicas y que existe insuficiencia del concepto de Establecimiento permanente para abordar operaciones digitales lo cual implica la imposibilidad de gravar los beneficios empresariales generados en los Estados fuente (Moreno, 2019, p. 71). Es por ello, que la posibilidad de crear un establecimiento permanente virtual adquiere relevancia en la determinación de gravamen de los servicios digitales.

#### 4.1. Concepto de establecimiento permanente tradicional

El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, establece en su artículo 5 que “[...] a efectos del presente convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad” (OCDE, 2017, p. 35). Desde el punto de vista fiscal es el sujeto pasivo de la obligación tributaria y está en capacidad de identificarse con sucursales, sedes de dirección, oficinas o fábricas. De lo anotado, se desprende que la aproximación que realiza el Modelo de Convenio es útil respecto de la noción y determinación de un Establecimiento Permanente en un entorno físico supeditado a soberanías estatales.

En este contexto, la empresa requiere el pago de costos y gastos relacionados con el protagonismo e injerencia en un mercado determinado, de tal manera que tenga infraestructura como oficinas y sucursales. En un establecimiento permanente físico no es suficiente únicamente un sitio virtual donde se desplieguen y promocionen sus productos y servicios (Rengifo, 2002, p. 4).

Sin embargo, el traslado de la actividad comercial a Internet se justifica por razones económicamente atractivas como la supresión de costos de intermediación y la irrelevancia de la distancia. Al no existir un nexo físico en un territorio determinado deben buscarse nuevas fórmulas que permitan llevar a cabo una reasignación de los criterios de reparto de la potestad tributaria entre los Estados fuente y los Estados que permita una tributación equitativa de las rentas empresariales (Moreno, 2019, p. 71).

#### 4.2. El establecimiento permanente virtual

Conforme señala Andrés Rengifo, el antecedente de mayor relevancia del establecimiento permanente virtual es la Conferencia Ministerial organizada por la OCDE en Ottawa, Canadá efectuada en 1998. En este evento se trataron los aspectos fiscales que causaban preocupación a los países miembros de la OCDE respecto de fiscalidad y comercio electrónico. “En esa conferencia se establecieron las bases de un plan de acción para la OCDE, en aras de atender y liderar el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad”. Con base en este antecedente, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha intervenido en los grupos de convenios fiscales, tributación de empresas multinacionales, los subgrupos de establecimientos permanentes y comercio electrónico y el grupo consultivo técnico de tributación de beneficios empresariales. Uno de los documentos de relevancia que expidió fue el documento denominado “Claridad en la aplicación de la definición de Establecimiento Permanente en el comercio electrónico: cambios a los comentarios del artículo 5 en el Modelo de Convención”. Expedido entre 199 y 2000, en el cual se trataron conceptos de comercio electrónico, páginas web, economía digital y aplicación del concepto de centro fijo de negocios (Rengifo, 2002, p. 6).

Posteriormente, se consideró que una alternativa viable para equiparar la realidad con el derecho tributario internacional es la creación de un concepto de establecimiento permanente virtual que pueda convivir con la definición clásica de establecimiento permanente. Respecto de las actividades empresariales que quedarían cubiertas por este nuevo nexo, el Informe Preliminar de 2014 de la OCDE establecía que se debía considerar a las actividades digitales totalmente desmaterializadas corresponden:

[...] aquellas que precisan de unos mínimos elementos físicos para su realización, con independencia de que esos elementos se hallen o no en el Estado de fuente. Como criterios que podrían aplicarse para determinar si una actividad digital está totalmente desmaterializada, propone tener en cuenta: (i) que la actividad principal de la empresa

se base enteramente o en su mayor parte en bienes y/o en servicios digitales; (ii) que no entren en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y presentación, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados; (iii) que los contratos se celebren generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono; (iv) que los pagos se efectúen exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos; (v) que todos o la mayor parte de los beneficios sean imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales; (vi) que el cliente no tenga en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal ni ubicación física del vendedor; (vii) que el uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisen de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

Es decir que la consideración de establecimiento permanente virtual es aquella que debería seguir los lineamientos determinados por la OCDE. Para materializar la función de nexo tributario del establecimiento permanente, cada estado deberá establecer la forma en que se crea valor, es decir, se debe determinar la forma de atribuir beneficios empresariales al Establecimiento Permanente Virtual debiendo observar tanto factores materiales como cuantitativos. Finalmente, se advierte que el principal obstáculo para la creación este nuevo nexo obligacional tributario, es la falta de consenso político internacional. El motivo es la iniciativa unilateral de los estados que buscan una mínima tributación efectiva, olvidando que se propende a una protección del poder estatal de imposición (Moreno, 2019, p.87).

## **5. Situación actual en Ecuador a la luz de la tributación de servicios digitales con impuesto indirecto.**

Conforme se ha explicado en líneas anteriores, la economía colaborativa se refiere a modelos de negocio que facilitan actividades mediante el uso de plataformas informáticas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos por particulares. No obstante, al momento de asegurar el cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los actores participantes, las administraciones tributarias enfrentan el desafío de acceder a la información de las operaciones realizadas a través de las plataformas. Es por ello que países como Ecuador han llegado a arreglos para que las plataformas faciliten el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias a los conductores.

Desde el mes de septiembre de 2020, se establecieron reglas para el tratamiento tributario de los servicios digitales que se ofrecen en Ecuador o de proveedores en el extranjero de internet. Como antecedente, se debe señalar que el Impuesto al Valor Agregado que rige para la importación de servicios digitales se incorporó en la Ley de Simplificación Tributaria, vigente desde enero de 2020. Sin embargo, es en el mes de septiembre de este año que el Servicio de Rentas Internas realizó la publicación de los servicios digitales que se encuentran gravados con impuesto indirecto.

Dentro del listado se incluyeron programas de antivirus y aplicaciones para la descarga de imágenes, de televisión, eventos deportivos, música y juegos de video. Entre las marcas están Netflix, Amazon Video, Spotify, Coursera, Kindle y Open English. En todos los casos el impuesto será pagado por el consumidor final. El IVA se pagará en algunos casos sobre la comisión por la prestación de servicios, tal es el caso de aplicaciones de entrega de comida, reserva de viajes o alojamiento como Uberats, Airbnb, Expedia, Booking o Despegar (2020).

Es importante mencionar que, debido a la Pandemia, la recaudación del IVA sufrió un impacto significativo derivado de una cuarentena obligatoria que suspendió las actividades económicas. No obstante, la crisis del coronavirus permitió acelerar la transformación digital de la sociedad, el desarrollo de las plataformas colaborativas y el impulso de la economía digital.

En primer lugar, se puede apreciar que el comercio electrónico ha tenido un crecimiento efectivo en el país. Sin embargo, este crecimiento no ha impactado en todos los sectores mercantiles; por lo tanto, no todos los rubros del comercio electrónico se han impulsado de la misma manera. En segundo lugar, se advierte que la economía digital evidencia presupuestos que podrían estar sujetos a imposición, a efectos de gravar determinadas manifestaciones de consumo o riqueza que conllevan sus operaciones. Finalmente, la pandemia aceleró el crecimiento de esta economía, por lo que la autoridad tributaria de Ecuador está tomando conciencia de su importancia como fuente de recursos, especialmente ante la reducción de las arcas fiscales producto de las políticas económicas activas que se han adoptado para mitigar los efectos adversos de la crisis económica que el coronavirus ha generado (González, 2020).

## 6. Conclusiones y recomendaciones

Es preciso concluir que las reflexiones sobre la tributación de la economía digital se producen en un contexto de cambios profundos en la fiscalidad de los países de todo el mundo. Tradicionalmente, la fiscalidad internacional ha privilegiado criterios de conexión subjetivos para someter a gravamen las rentas de fuente mundial. Esto se refleja en los principales modelos de convenios para evitar la doble tributación que consideraron la residencia o nacionalidad como conceptos medulares, haciendo recaer la imposición en el país de fuente en casos muy puntuales.

A pesar de la existencia de economías digitales que permiten la creación de nuevos modelos económicos, la esencia de la tributación es que se contribuya con base al principio de equidad, de tal manera que la conducta empresarial no se someta a evasión, elusión o una planificación agresiva ya que, a pesar de la posibilidad de realizar una planificación fiscal lícita, si resulta agresiva, debe ser reprochada.

Debido a la proliferación de las plataformas colaborativas, se ha creado un nuevo modelo de negocio que genera problemas impositivos al momento de gravar ventas acordadas mediante el uso de internet y, que generan transmisiones patrimoniales para personas que no son empresarios o profesionales y, que gozan de una protección especial por pertenecer al *sharing economy*. Es por ello que le corresponde al Estado determinar normas claras y precisas que permitan brindar protección a las economías colaborativas y crear gravamen a los actos de comercio que se realizan bajo el nuevo modelo económico.

Es importante reconocer el esfuerzo que ha realizado la OCDE y las Naciones Unidas para evidenciar la necesidad de reformular los vínculos tradicionales de la fiscalidad que son residencia y territorio, para privilegiar la interacción permanente de los usuarios a través de medios digitales, hecho que se constituye como el intangible que en la actualidad genera valor. Se recomienda la aplicación de la Acción 1 del Plan de Acción BEPS a fin de abordar los desafíos fiscales de la economía digital y delimitar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales.

Se recomienda la observancia de las normas antia abuso y la regulación apropiada de los conceptos de establecimiento permanente virtual a fin de erradicar las conductas elusivas y evasivas que la economía digital ha permitido debido a que las empresas han aprovechado distorsiones y lagunas existentes en el ordenamiento jurídico tributario, reduciendo el pago de impuestos en los Estados donde se realiza la actividad económica. En este sentido, se recomienda

redimensionar el concepto clásico del Derecho internacional tributario para dejar su concepción basada en la actuación física y, en su lugar, abordar operaciones digitales lo cual implica la imposibilidad de gravar los beneficios empresariales generados en los Estados fuente.

En Ecuador, la recaudación del IVA sufrió un impacto significativo derivado de una cuarentena obligatoria que suspendió las actividades económicas razón por la que resultó acertado aplicar la normativa necesaria para que se produzca gravamen sobre servicios digitales mediante impuesto indirecto.

La crisis del coronavirus permitió acelerar la transformación digital de la sociedad, el desarrollo de las plataformas colaborativas y el impulso de la economía digital. La pandemia aceleró el crecimiento de esta economía, por lo que la autoridad tributaria de Ecuador está tomando conciencia de su importancia como fuente de recursos, para mitigar la disminución de la recaudación ocasionada por la crisis económica que el coronavirus ha generado.

## Referencias bibliográficas

- Asamblea Nacional. (2019). *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria de 2019*. Por la cual se gravan con IVA los servicios digitales. Registro Oficial Suplemento No. 111 de 31 de diciembre de 2019. R.O. Suplemento No. 111.
- Caballero, R. (2019). La economía colaborativa. Perspectivas desde Venezuela. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 367-386). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Carbajo, D. y Porporatto, P. (2020). *Un debate más vigente que nunca con la digitalización de la economía, ¿Cómo se distribuyen entre los países las potestades tributarias?*. <https://www.ciat.org/un-debate-mas-vigente-que-nunca-con-la-digitalizacion-de-la-economia-como-se-distribuyen-entre-los-paises-las-potestades-tributarias/>
- García, C. (2017). Omnipresencia de lo fiscal, economía colaborativa y el tributo bagatela. *Taxlandia: Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. <https://www.politicaifiscal.es/cesar-garcia-novoa/omnipresencia-de-lo-fiscal-economia-colaborativa-y-el-tributo-bagatela>
- García, C. (2019). Los grandes retos fiscales de la economía digital desde la perspectiva europea. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 25-64). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Gonzalez, D. (2020). *Alternativas de imposición a la economía digital*. <https://www.ciat.org/alternativas-de-imposicion-a-la-economia-digital/>
- Moreno, S. (2019). Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 69-103). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Moreno, S. (2019). Alternativas para la tributación de la economía digital. El establecimiento permanente virtual. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 69-103). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- OCDE. (2015). Resúmenes Informes Finales 2015. En OCDE. *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios* (pp. , 5-9). <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

- Modelo de Convenio OCDE. (2017). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio*. Versión Abreviada de 21 de noviembre de 2017. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017\\_765324dd-es](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada-2017_765324dd-es)
- Presidencia de la República. Decreto 1114. de 2020 [Reglamento]. *Por medio del cual se expide el Reglamento a la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial No. 260 de 04 de agosto de 2020. R.O. No. 260.
- Rengifo, A. (2002). El establecimiento permanente en un contexto virtual. *Revistas Universidad externado de Colombia*, 1 (1).<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/emerca/article/view/2163>
- Rubio, F. (2018). *Desafíos tributarios de la economía colaborativa*. <https://www.ciat.org/desafios-tributarios-de-la-economia-colaborativa/>
- Resolución NAC-DGERCGC20-00000055 de 2020 [Servicio de Rentas Internas]. (2020). Por la cual se establecen las normas para el registro, declaración y pago del impuesto al valor agregado (IVA) por parte de los sujetos pasivos no residentes que sean calificados como agentes de percepción en la importación de servicios digitales. *Resolución NAC-DGERCGC20-00000055 de 2020*. Registro Oficial Suplemento No. 965 de 07 de septiembre de 2020. 16 de septiembre de 2020.
- Villegas, A. (2019). Retos fiscales de la digitalización en Bolivia. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 351-365). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.
- Zuzunaga, F. (2019). Retos fiscales de la digitalización. Perspectiva desde el impuesto a la renta peruano. En C. García Novoa (dir.). *4ª Revolución Industrial: La fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (pp. 351-365). Pamplona: Editorial Aranzadi, S.A.U.



# IMPUESTO A LA RENTA EN LA ECONOMÍA DIGITAL. ¿CUÁL ES LA SITUACIÓN DEL ECUADOR? Income tax in the digital economy. What is the situation in Ecuador?

JAJME PAZMIÑO JARA<sup>1</sup>  
Estudio Jurídico Prado, Quito, Ecuador

## Resumen

La transformación digital de los negocios es cada día más recurrente y tiene mayor incidencia en la economía mundial, por tanto, los desafíos que ésta representa para el ámbito tributario son innegables. Este artículo analiza los retos y riesgos en el impuesto a la renta que representan los modelos de negocio digitales, cuáles son las soluciones que se están desarrollando a nivel internacional, cuál es la situación del Ecuador frente a la tributación, la economía digital y qué estrategias podría implementar.

## Palabras clave

Economía digital, Tributación internacional, Impuestos directos, Impuesto a la renta, Establecimiento permanente.

## Abstract

Digital transformation of business is increasingly recurrent and has a greater impact on the world economy and therefore the challenges it represents for taxation purposes are undeniable. This article analyzes the challenges and risks that digital business models represent, what are the solutions that are being developed at an international level, what is the situation of Ecuador regarding taxation of the digital economy and what strategies could be implemented.

## Keywords

Digital economy, International taxation, Direct taxes, Income tax, Permanent establishment.

## 1. Introducción

La transformación digital de los modelos de negocio en la economía actual ha cambiado la forma en la que los consumidores acceden a bienes y servicios, así como las condiciones del mercado actual para todos los agentes económicos.

La inclusión de la tecnología en el modelo de negocio de los agentes económicos ha provocado un aumento de las transacciones comerciales a nivel mundial, pues la incorporación de ésta por parte de los agentes económicos ha facilitado la producción y comercialización

<sup>1</sup> Abogado del área tributaria del Estudio Jurídico Prado. Candidato a Máster en Dirección y Administración de Empresas por la Universidad de La Rioja y Candidato a Magister en Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar (Ecuador). Especialista Superior en Derecho de la Empresa por la Universidad Andina Simón Bolívar (Ecuador). Abogado por la Universidad San Francisco de Quito. Correo electrónico: jpazmino@ejprado.com; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1181-5243>



de bienes o prestación de servicios a nivel internacional. Incluso a raíz de la pandemia por efectos del Covid-19, a nivel mundial se ha incrementado la oferta de bienes y servicios a través de modelos de negocios de economía digital, así como la demanda, pues los usuarios han incrementado exponencialmente el uso de los mismos. El desarrollo de la economía digital en el Ecuador ha sido paulatino en comparación a otros países de la región y del mundo, por lo que ni la normativa vigente ni la jurisprudencia en la materia han analizado todos los efectos que jurídicamente pueden tener este tipo de modelos de negocios dentro de distintas áreas, en lo principal, los que se generan para la imposición de la renta.

El presente artículo analiza los retos y riesgos que la economía digital presenta para la tributación y cuáles son los mecanismos que el Ecuador dispone para enfrentar los retos de la economía digital y mitigar los riesgos a la luz de la normativa aplicable en nuestro ordenamiento jurídico, respecto a la aplicación de impuesto a la renta. Para ello, en primer lugar, se desarrollará el concepto de economía digital, los retos y riesgos tributarios de la misma con relación al impuesto a la renta y cuál es su impacto en el Ecuador.

## **2. ¿Qué es la economía digital y cuál es la situación del Ecuador?**

Se entiende a la economía digital como aquella que se fundamenta en el internet y las tecnologías de la información para la implementación de un modelo de negocio. En términos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), la economía digital está caracterizada, en lo principal, por su dependencia en intangibles, datos personales, modelos de negocio multilaterales y por la dificultad de determinar dónde se crea valor (OCDE, 2015, p.16).

La injerencia de la tecnología ha afectado a varios sectores de la economía tradicional, en la forma en cómo ejercen su actividad económica, como educativo, servicios financieros, salud, entre otros; así, incluye todas aquellas transacciones comerciales que utilizan la tecnología para la venta de un bien o la prestación de un servicio, como, por ejemplo, todas las relativas al comercio electrónico.

La transformación digital de los negocios ha generado un cambio de paradigma tradicional respecto al comercio. Así, los modelos de negocio de economía digital dejan de depender de la presencia física tanto de su personal como de sus activos para la ejecución del mismo, así como para la relación con sus clientes. A lo anterior, debe considerarse que este tipo de modelos de negocio tienen la característica de multilateralidad, por medio de la cual el negocio conecta a más de un agente del mercado, interconectando los efectos entre ambos y utilizando toda la información que recaban de éstos a efectos de obtener mayores ventajas competitivas. (Massachusetts Institute of Technology, 2014).

En Ecuador, el desarrollo de la economía digital ha tardado más que en otros países o regiones, y de igual forma no ha sido objeto de mayor regulación por parte del ordenamiento jurídico nacional. En el año 2002, la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos introdujo la primera definición de comercio electrónico dentro de la disposición general novena, estableciéndolo como “toda transacción comercial realizada en parte o en su totalidad, a través de redes electrónicas de información”.

A pesar de esto, en el año 2019, con la expedición del nuevo Código de Comercio, se incluyó una definición normativa más clara y amplia sobre el comercio electrónico, así como otras normas relacionadas a la contratación dentro de una economía digital. El artículo 74 del Código de Comercio establece lo siguiente: “Art. 74.- Comercio electrónico es toda transacción comercial de bienes o servicios digitales o no, realizada en parte o en su totalidad a través de sistemas de información o medios electrónicos, considerando los tipos de relaciones existentes.”

Sin perjuicio de la norma citada, la regulación sobre comercio electrónico y economía digital es casi inexistente, considerando que, en el Ecuador, según la Cámara Ecuatoriana de Comercio Electrónico (CECE), las transacciones de comercio electrónico del año 2019 fueron de 24 millones, creciendo en un 42% en comparación con el año 2018. Este crecimiento significa que, en nuestro país, las transacciones de este tipo ascienden a 1.648 millones de dólares (Universidad Espíritu Santo, 2019).

A pesar de que la economía digital, y en específico el comercio electrónico, se encuentren en desarrollo y en un creciente aumento en nuestro país, el estudio de la CECE evidencia que los beneficiarios de los ingresos generados por las adquisiciones a través de canales electrónicos corresponden a portales internacionales (Universidad Espíritu Santo, 2019), lo cual implica varios retos y riesgos de índole tributario que se analizará en las siguientes secciones.

Con base en estas consideraciones iniciales, es necesario analizar cuáles son los retos y riesgos que la economía digital trae para los Estados y sus administraciones tributarias, y de manera específica cuáles cobran mayor incidencia dentro del análisis del impuesto a la renta.

### 3. Principales problemas de la tributación en la economía digital

En el año 2013, la OCDE adoptó la iniciativa para evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (en adelante, BEPS por sus siglas en inglés),<sup>2</sup> la acción uno de dicho plan corresponde al análisis y medidas para contrarrestar los retos tributarios que se presentan por efectos de la transformación digital de los negocios. En este sentido, se han identificado varios retos relacionados a la aplicabilidad de los principios tradicionales de tributación internacional, la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios por efectos de un negocio digital, así como respecto a la aplicación de impuestos directos e indirectos dentro de una economía de estas características.

En lo principal, la economía digital trae retos respecto de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, entendiéndose por esto, a los efectos impositivos que tienen las estructuras societarias complejas que buscan utilizar lagunas normativas o sistemas tributarios de ciertas jurisdicciones para tener una carga impositiva menor o inexistente. Así, las empresas con operaciones digitales a nivel transnacional de forma regular se domicilian en este tipo de jurisdicciones, sin presencia física alguna o nexo que las vincule a las jurisdicciones donde realizan sus operaciones u obtienen sus ingresos por medio de canales digitales.

Este tipo de estrategias, a la luz de los principios de la tributación internacional, permiten que estos modelos de negocio no tengan una tributación efectiva sobre las transacciones comerciales que realizan, situación que deriva en retos y riesgos para las Administraciones Tributarias en la imposición y recaudación tanto de impuestos directos como indirectos.<sup>3</sup>

Dentro del análisis de impuestos directos, el reporte final de la OCDE estableció que el principal riesgo de BEPS en este tipo de impuestos es la dificultad de tributación en el país en el que ocurre la transacción por la falta de presencia física de la empresa, inexistencia de imposición por medio de retenciones en la fuente, imposición nula o muy baja en el domicilio de la empresa y en el de los beneficiarios finales (OCDE, 2015).

<sup>2</sup> BEPS (Base erosion and profit shifting) por sus siglas en inglés, hace referencia a un plan de 15 acciones puntuales con la finalidad de tratar los problemas de erosión de la base imponible y al traslado de beneficios causados por multinacionales, con la finalidad de generar una menor o nula tributación de los beneficios por el uso de ciertas figuras legales o el aprovechamiento de lagunas de los sistemas tributarios de ciertas jurisdicciones.

<sup>3</sup> Los impuestos directos son aquellos que tienen como finalidad gravar el ingreso, el patrimonio o el capital con afectación directa a un sujeto pasivo, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que gravan a un hecho como el consumo, trasladándose siempre al consumidor final.

Adicionalmente, otro reto fundamental de la tributación de la economía digital es la forma en cómo los estados pueden exigir el cobro de los tributos sobre los sujetos de este tipo de modelos de negocio, pues al no tener presencia física la exigibilidad de los tributos se vuelve difícil de implementar.

Por otro lado, también se han identificado riesgos en la aplicación de impuestos indirectos, así por ejemplo, en la aplicación del impuesto al valor agregado en las transacciones comerciales por adquisición de bienes, servicios o intangibles; situación que cobran menor dificultad por la naturaleza de dicho impuesto y que han sido abordados por la legislación ecuatoriana. Sin perjuicio de esto, el presente análisis se centrará específicamente en aquellos riesgos en el impuesto a la renta o su equivalente en otras jurisdicciones, como se especifica a continuación.

### 3.1. Riesgos en la tributación del impuesto a la renta

De forma general, vale recordar que el impuesto a la renta es un impuesto directo mediante el cual se gravan los ingresos de fuente en un país, en un periodo fiscal determinado, puede ser sobre personas naturales (físicas) o sobre personas jurídicas. A la luz del derecho tributario internacional, así como de la normativa interna, corresponde analizar cuáles son los mecanismos que podría implementar una jurisdicción determinada para enfrentar los efectos de la economía digital sobre este tipo de impuestos directos.

Es importante partir de la potestad tributaria que tienen los Estados, que se entiende como aquella competencia de crear, modificar o extinguir tributos, así como de su aplicación y exigibilidad respecto a un sujeto dentro del territorio sobre el cual ejercen jurisdicción (Troya, 2014, pp. 120-121).

Las fuentes para la aplicación de la potestad tributaria de un Estado, tradicionalmente se divide en dos, las fuentes externas relacionadas a aquellas normas y principios de derecho tributario internacional, las cuales provienen principalmente de tratados internacionales y derecho comunitario, y tienen como finalidad regular aquellas relaciones que involucran distintas jurisdicciones; y, el ámbito interno respecto del cual la fuente principal es normativa local de cada país en el que se ejerce la potestad sobre todos aquellos sujetos residentes en dicho territorio (Borderas y Moles, 2008).

Ahora bien, la doctrina de tributación internacional establece dos reglas o principios respecto de qué jurisdicción es la que tiene el derecho para someter a imposición y por ende determinar qué Estado puede someter a su potestad tributaria la renta, siendo estos:

- i. **Principio personalista:** determina que la jurisdicción que tendrá los derechos de tributación sobre una renta determinada, es aquella en la que la persona natural o jurídica sea residente. (Borderas y Moles, 2008, p. 27)

Un residente fiscal de un Estado puede ser determinado en función de su permanencia física o su nacionalidad, así como otros criterios que se pueden adoptar en función de la legislación interna de cada país.

Es decir, el principio personalista o también llamado de renta mundial, es aquel que somete a imposición la renta en función del sujeto y no de la fuente donde se generó la misma. Así, por ejemplo, Estados Unidos mantiene como principio para la imposición, el personalista, en el que se somete a tributación la renta obtenida por cualquier sujeto de dicha jurisdicción independientemente de la fuente en la que se obtenga.

- ii. **Principio de fuente de la renta:** determina que la jurisdicción que tendrá el derecho a someter a imposición la renta generada, será aquella en donde se generó la misma, independientemente de la residencia fiscal del sujeto pasivo. Así, los Estados que aplican este criterio someten a tributación toda aquella renta generada en su territorio. (Soto, 2017, p. 109)

Los principios referidos no son excluyentes. Existen varias jurisdicciones que aplican de manera conjunta ambos principios, específicamente el principio personalista para residentes fiscales y el principio de fuente para no residentes, en el caso del Ecuador ambos principios se encuentran contenidos en nuestra legislación, en el Art. 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La existencia de reglas para determinar qué jurisdicción tiene el derecho a someter a imposición la renta tiene como trasfondo el evitar la doble imposición de una misma renta y simplificar el comercio internacional. Sin embargo, por efectos del avance de la economía digital y el comercio electrónico, las transacciones comerciales se realizan en varias jurisdicciones sin la presencia física o establecimiento de la empresa en el país en el cual se realiza la transacción, lo cual ha generado varios retos para establecer quién debe ejercer su potestad tributaria en virtud de los principios tradicionales de tributación.

En virtud de esto, la OCDE ha categorizado los retos que supone la economía digital para la tributación internacional en las siguientes categorías: nexos, datos<sup>4</sup> y caracterización<sup>5</sup> del ingreso. Para efectos del presente artículo nos centraremos en los retos categorizados dentro de nexo.

La problemática del nexo nace por la disyuntiva sobre cómo determinar éste entre el sujeto pasivo y la jurisdicción a la que le corresponde imponer tributos sobre la renta generada, pues se cuestiona si los principios existentes permiten la determinación en función de las características específicas de los negocios digitales (OCDE, 2015).

Los modelos de negocio con influencia significativa de la tecnología tienen como característica la posibilidad de realizar transacciones comerciales en varios mercados, sin la necesidad de presencia física, ya sea a través de una sucursal, agentes, personal, entre otros. De ahí que todos los medios para la venta de bienes o prestación de un servicio se encuentran en una o varias jurisdicciones distintas a la del mercado en el que el consumidor se encuentra.

Dentro del análisis, se cuestiona si la definición de establecimiento permanente existente en la actualidad, así como los principios para atribuir a qué jurisdicción corresponde dicha renta, son aplicables a la realidad de la economía digital. Se debe considerar que la definición existente de establecimiento permanente, dentro de la tributación internacional, se encuentra recogida en los convenios para evitar la doble tributación ya sea a nivel bilateral o multilateral. Por ejemplo, el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (OCDE, 2019c) establece: Artículo 5 Establecimiento permanente A efectos de este Convenio, el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. [...]”

De acuerdo al artículo citado, el establecimiento permanente se entiende como un lugar fijo de negocios, como oficinas, sucursales, fábricas, talleres, entre otros; o la prestación de servicios por medio de agentes en dicha jurisdicción. Sin embargo, para efectos del análisis de la economía digital, la identificación del nexo entre un sujeto y la

<sup>4</sup> De acuerdo a la OCDE, otro riesgo es la atribución del valor creado a partir de la generación de datos que son objeto de comercio y su impacto tributario al momento de utilizarlo para determinar el nexo.

<sup>5</sup> Así también, el riesgo de caracterización se refiere a la complejidad de la determinación de la naturaleza de la renta en función de la digitalización de la economía y las normas existentes.

jurisdicción se torna complicada, en particular, por la falta de presencia física como tal o de agentes en dicho Estado y, por tanto, resulta aún más complicado determinar qué jurisdicción es aquella que tiene el derecho de atribuir a esa renta como tributable bajo su ordenamiento jurídico.

La consecuencia principal de los retos que trae la tributación de la economía digital, es la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, entendido por esto la tributación a una tarifa baja o inexistente por parte de estos modelos de negocio, a través de estructuras societarias complejas y el aprovechamiento de legislaciones tributarias en jurisdicciones con sistemas tributarios poco eficientes o de baja tributación.

Una vez identificados los principales retos y riesgos de la tributación en la economía digital, es necesario determinar las posibles soluciones con base en la normativa internacional como interna.

Como se ha evidenciado, la economía digital presenta varios retos para la tributación por las características específicas de estos modelos de negocios, cuya renta debe ser objeto de tributación al igual que cualquier otra renta generada por un negocio similar por principio de neutralidad y equidad tributaria. La doctrina internacional y las legislaciones internas de ciertos países han desarrollado mecanismos a efectos de contrarrestar los retos y riesgos impositivos que supone la economía digital.

### **3.2. Posibles soluciones de la OCDE**

Desde el 2013, la OCDE ha realizado varios esfuerzos para analizar y estudiar posibles soluciones para los riesgos evidenciados en la sección anterior. La OCDE ha agrupado éstas en dos pilares: el primero, se encuentra enfocado en aclarar y determinar las reglas para definir el nexo, determinar qué jurisdicción tiene la potestad tributaria, así como cuál es el valor de la renta imponible correspondiente a dicha jurisdicción; y el segundo, tiene como enfoque implementar reglas para disminuir riesgos adicionales de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (OCDE, 2019b).

Dentro del primer pilar, se han incluido algunas propuestas a efectos de determinar cómo se debería asignar la potestad tributaria sobre la renta generada por modelos de negocio de economía digital, que tienen como conclusión principal la atribución de mayor derecho a imponer tributos a aquella jurisdicción en la que los consumidores o usuarios se encuentren. Así, se establece un nuevo derecho para someter a imposición a la renta generada por los negocios digitales, en virtud de su participación digital, de la presencia de sus intangibles o su presencia económica e interacción con una jurisdicción a través de medios digitales (OCDE, 2019a).

En este sentido, el grupo de trabajo de la OCDE ha señalado la necesidad de establecer nuevas reglas que permitan identificar el nexo entre la jurisdicción y la empresa, separándose de la regla tradicional de la presencia física por medio de un establecimiento permanente.

Una de las propuestas consiste en que con base en el nuevo derecho para determinar quién debe imponer un tributo sobre dicha renta, la jurisdicción del mercado en el cual exista una interacción o presencia significativa será adjudicada la renta residual de la empresa para someter a imposición; atacando así los riesgos que generan aquellos modelos de negocio digitales, en particular, a aquellos relacionados con motores de búsqueda en línea, redes sociales, plataformas de intermediación o de transmisión de contenido, entre otros (OCDE, 2020).

Según la OCDE, a efectos de establecer esta forma de tributación de la economía digital, se deberán determinar indicadores que permitan identificar la presencia o interacción significativa con el mercado en una jurisdicción.

De lo expuesto, es claro que es necesario determinar criterios objetivos que permitan a las jurisdicciones determinar cuándo se debe someter a imposición la renta de la economía digital, si bien la OCDE propone la creación de un nuevo derecho, es oportuno mencionar que el mismo podría traer más retos para las administraciones tributarias y sería mejor modificar ciertas reglas como la del establecimiento permanente, para que en función de la normativa actual se someta a imposición aquellos ingresos.

Por otro lado, el segundo pilar de la solución a plantearse por la OCDE incluye aquellas medidas que permitirán la tributación de la renta en casos en que hayan sido sometidos a imposición en jurisdicciones con tasas impositivas efectivas menores o nulas y la eliminación de deducciones como medida para aquellos pagos que erosionan la base imponible (OCDE, 2019b).

Ahora bien, es evidente que el riesgo ulterior de los retos de la tributación de la economía digital es el traslado de beneficios fuera de las jurisdicciones que se generan a unas con regímenes tributarios preferentes o con menor imposición, por lo que implementar medidas para mitigar dicho riesgo es necesario. La propuesta de la OCDE de hacerlo mediante eliminación de deducciones para los sujetos pasivos que erogan esos pagos podría ser efectiva, de la mano se podría implementar otras soluciones como la retención en la fuente al momento de realizar esos pagos, a efectos de cubrir todos los posibles riesgos; sin perjuicio de esto, cabe considerar los retos que podrían surgir para la correcta determinación de la tarifa aplicable y el posterior control de su efectivo cumplimiento.

De las soluciones expuestas por la OCDE, como parte de la búsqueda de medidas que mitiguen los retos y riesgos expuestos en la sección anterior, se puede colegir que, si bien podrían solucionar los mismos teóricamente, en la práctica se volverían insuficientes si de la mano no se implementa estrategias para la aplicabilidad de éstas por parte de las administraciones tributarias.

Sin perjuicio del trabajo de la OCDE, existen varias jurisdicciones que mediante normativa interna han intentado solventar la problemática de la tributación de la economía digital, como se expone en el siguiente apartado.

### **3.3. Soluciones en la experiencia y normativa comparada**

De manera general, la normativa interna tiene como finalidad regular el sistema tributario de un Estado y generalmente las transacciones de los residentes fiscales de dicho país, entendiendo como residentes fiscales a nacionales y extranjeros que realizan actividades económicas en aquella jurisdicción. Debido a los retos de los impuestos directos, en específico, del impuesto a la renta o sus equivalentes, que generan los modelos de negocio de economía digital, existen algunas jurisdicciones que, por medio de la jurisprudencia o su normativa interna, han implementado mecanismos para mitigar los riesgos de manera unilateral.

En 2015, Reino Unido emitió una ley con la finalidad de establecer un impuesto del 25% sobre aquellos beneficios trasladados fuera del país, específicamente para no residentes de dicha jurisdicción, así la norma establece que aquellos sujetos obligados son:

86 Non-UK company avoiding a UK taxable presence

“...(c) a person (“the avoided PE”), whether or not UK resident, is carrying on activity in the United Kingdom in that period in connection with supplies of services, goods or other property made by the foreign company in the course of that trade, ...” (Finance Act, 2015).

En el mismo sentido, en el año 2017, Australia emitió una reforma tributaria con la finalidad de imponer un tributo sobre la renta del 40%, con la finalidad de asegurar el pago de

impuestos en dicha jurisdicción por entidades que tengan presencia significativa, así como con relación a una actividad económica sustancial realizada en el país, respecto de la renta trasladada fuera de éste (Diverted Profits Tax Bill, 2017).

Este tipo de normativa tiene como finalidad evitar el riesgo de erosionar la base imponible de dichas jurisdicciones por la presencia de empresas multinacionales, que regularmente no tienen un establecimiento permanente o presencia física para la ejecución de su actividad económica y por tanto genera un problema para la Administración Tributaria local al momento de ejercer su potestad tributaria.

Por otro lado, en el 2016, Nueva Zelanda incluyó en su legislación la definición de mercado electrónico, entendiendo a éste como cualquier tipo de operación por medio de la cual se provee de servicios o venta de bienes a través de medios electrónicos; situación que, sin duda, constituye un avance pues se incluye en la normativa a otros mecanismos en los cuales se pueden generar transacciones comerciales que se circunscriben en el hecho generador de un impuesto. Así, la norma dispone:

electronic marketplace—

(a) means a marketplace that is operated by electronic means through which a person (the underlying supplier) makes a supply of remote services by electronic means through another person (the operator of the marketplace) to a third person (the recipient); and

(b) includes a website, internet portal, gateway, store, distribution platform, or other similar marketplace; and

(c) does not include a marketplace that solely processes payments. (Taxation (Residential Land Withholding Tax, GST on Online Services, and Student Loans) Bill, 2016).

Por otro lado, a nivel regional, la legislación peruana ha incluido como ingreso de fuente peruana a la renta obtenida por servicios digitales, siempre que el uso o consumo del mismo suceda en el país. La Ley del Impuesto a la Renta, en el artículo 9 dispone:

Artículo 9°.- En general y cualquiera sea la nacionalidad o domicilio de las partes que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración o cumplimiento de los contratos, se considera rentas de fuente peruana:

i) Las obtenidas por servicios digitales prestados a través del Internet o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, plataformas o de la tecnología utilizada por Internet o cualquier otra red a través de la que se presten servicios equivalentes, cuando el servicio se utilice económicamente, use o consuma en el país (2004).

En este sentido, es claro que varias jurisdicciones alrededor del mundo han dado importantes pasos a efectos de establecer soluciones impositivas respecto de los riesgos que genera la economía digital, tanto respecto a la dificultad de su tributación efectiva, así como aquellos respecto de la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.

Si bien de los ejemplos de normativa comparada expuestos no se puede concluir que solucionan de manera completa todos los retos y riesgos de la tributación de la economía digital, considero que existen ciertos elementos que podrían incorporarse dentro de la legislación ecuatoriana para iniciar a contrarrestar los riesgos de estos modelos de negocios, conforme se reseñará en los apartados siguientes.

Además de las soluciones internacionales de la OCDE y aquellas de cada jurisdicción existen otras planteadas por la academia como imponer una retención en la fuente a nivel mundial respecto de este tipo de negocios, lo cual evidentemente requeriría la modificación del Modelo Convenio de la OCDE así como de mecanismos para la exigibilidad del mismo (Brauner y Báez, 2015). La presente solución si bien es teóricamente aplicable y sostenible en el tiempo, la implementación de la misma - por su exigibilidad – será compleja pues implicaría la suscripción o adhesión mundial de las jurisdicciones a un instrumento multilateral que seguramente tomará tiempo.

En virtud de lo expuesto, la normativa comparada y la academia han brindado ciertas alternativas para actuar frente a los retos y riesgos de la economía digital, por lo que se deberá analizar cuál es la situación en nuestro país.

### **3.4. ¿Cuál es la situación de la tributación de la economía digital en Ecuador?**

La Constitución de la República del Ecuador ha establecido que el régimen tributario se regirá por varios principios,<sup>6</sup> entre ellos, el de equidad. A criterio de la OCDE, este principio es fundamental al momento del desarrollo de la política y normativa tributaria como a efectos de contrarrestar aquellos riesgos que genera la economía digital en los regímenes fiscales.

Así, la OCDE ha establecido que la equidad dentro de su análisis sobre economía digital tiene una trascendental incidencia pues se debe entender que aquellos contribuyentes que se encuentren en circunstancias similares deberán tener carga tributaria similar (2015, p. 21). En este sentido, aquellos agentes económicos que realizan actividades a través de medios tecnológicos deberían tributar en igual forma que aquellos que lo realizan a través de otro tipo de medios con presencia física.

La normativa tributaria ecuatoriana no ha presentado mayor desarrollo frente a la tributación de la economía digital, en particular, en cuanto a impuestos directos como el impuesto a la renta. Sin perjuicio de esto, a finales de 2019 por medio de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria se reformó la Ley de Régimen Tributario interno incluyendo como parte del hecho generador del Impuesto al Valor Agregado a los servicios digitales.<sup>7</sup>

Ahora bien, cabe analizar si las soluciones de la OCDE serían aplicables bajo el marco normativo ecuatoriano; si la legislación ecuatoriana, respecto de impuesto a la renta de sociedades, tiene algún mecanismo normativo a efectos de absolver aquellos retos de la tributación de los modelos de negocio digitales; y, por último, qué otras opciones tendría el Ecuador para ejercer un mayor control.

Es preciso recordar que el riesgo principal que trae la economía digital es la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios pues dichos modelos de negocio, por las características antes expuestas, suelen generar una tributación nula o a tasas mínimas; situación que deviene en retos adicionales respecto a cómo determinar la jurisdicción que tiene el derecho para someter a imposición la renta y bajo qué mecanismos por la falta de presencia física de los agentes económicos.

La OCDE planifica tener una solución consensuada a finales del 2020, la cual establecerá nuevas reglas que permitirán determinar la jurisdicción que tiene el derecho

<sup>6</sup> Los principios que rigen al sistema tributario son generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (artículo 300).

<sup>7</sup> El Reglamento a la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria, publicado el 4 de agosto de 2020, definió a los servicios digitales entendidos como aquellos a los prestados y/o contratados a través de internet, o de cualquier adaptación o aplicación de los protocolos, las plataformas o la tecnología utilizada por internet, u otra red a través de la que se presten servicios similares que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, independientemente del dispositivo utilizado para su descarga, visualización o utilización.

para ejercer su potestad tributaria, así como nuevas reglas para establecer el nexo entre el agente económico y la jurisdicción. Éstas modificarán las reglas tradicionales, en lo principal, eliminando la presencia física en la jurisdicción como elemento necesario. Sin perjuicio de esto, se debe considerar que, si bien la normativa de la OCDE tiene efectos vinculantes a nivel internacional, Ecuador no es miembro de dicha organización y por tanto las directrices emitidas de manera general no son vinculantes para nuestro país, sino solo referenciales.

A pesar de esto, es claro que las directrices que la OCDE emita respecto a la tributación de la economía digital serán aplicables para los países miembros<sup>8</sup> y conllevarán modificaciones al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, lo cual generará un efecto dominó pues los países miembros se verán de igual forma en la necesidad de modificar o incluir las provisiones correspondientes en los convenios para evitar la doble tributación suscritos bilateralmente.

### 3.4.1. ¿Qué mecanismos tiene la legislación ecuatoriana para afrontar los retos de la economía digital?

Conforme se reseñó previamente, la normativa tributaria ecuatoriana no tiene ninguna previsión específica respecto de la tributación de la economía digital, en términos del Impuesto a la Renta, tal es así que si bien para efectos impositivos el Ecuador considera como sujetos pasivos de impuesto a la renta a todas las sociedades<sup>9</sup> ecuatorianas o extranjeras, dicha imposición resulta impráctica.

Ahora bien, respecto de las sociedades extranjeras y por tanto no residentes en el Ecuador, éstas pueden ser sujetos pasivos del impuesto a la renta de sociedades cuando tengan un establecimiento permanente en Ecuador, mismo que por definición reglamentaria es el lugar fijo para la realización de actividades.<sup>10</sup> Es decir, que bajo la normativa ecuatoriana se mantiene el mismo problema frente a la tributación digital, pues la definición de establecimiento permanente se circunscribe a la presencia física en el país. Así, los establecimientos permanentes tributan bajo el sistema tradicional de impuesto a la renta en el Ecuador, como una sociedad y bajo la tarifa prescrita en el artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Sin perjuicio de esta forma de tributación, la normativa tributaria ecuatoriana también establece de manera categórica que todos los no residentes tributarán<sup>11</sup> sobre los ingresos generados en el Ecuador a la misma tarifa prevista para sociedades (25%) y a la tarifa máxima de impuesto a la renta para personas naturales (35%), si el no residente tiene residencia fiscal en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente, conforme lo prescrito en el artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Dicha imposición se realiza a través de retención en la fuente por parte del sujeto que realiza el pago.

<sup>8</sup> Actualmente los siguientes 37 países son miembros de la OCDE: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Colombia, República Checa, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea, Letonia, Lituania, Luxemburgo, México, Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido, Estados Unidos.

<sup>9</sup> Cabe considerar que, de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera sociedad a toda persona jurídica, sociedad de hecho, fideicomiso mercantil y en general cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

<sup>10</sup> El Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, tiene una definición de establecimiento permanente similar a la del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

<sup>11</sup> El artículo 39 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece dicha obligación y la tarifa diferenciada a la que tributarán según su residencia fiscal los no residentes.

En virtud de lo expuesto, se podría concluir entonces que la legislación ecuatoriana no resuelve como tal todos los retos que trae la tributación de la economía digital pues si bien la normativa interna parecería ser clara respecto de la imposición sobre los ingresos percibidos por no residentes, existen muchas otras aristas no cubiertas por la norma, tales como la imposición a no residentes sin establecimiento permanente o presencia física en el país, aquellos casos en el que no existe un intermediario para el pago, como las empresas emisoras de tarjetas de crédito o débito o definitivamente el sujeto que paga no se constituye como un agente de retención.

En primera instancia, la norma es efectiva cuando existe un agente de retención y cuando hay una transacción entre dos sujetos un residente y un no residentes de manera directa. Por ejemplo, si una compañía paga por un servicio a una compañía del exterior, independientemente de su domicilio, deberá realizar la retención en la fuente respectiva, generando la tributación del ingreso del no residente, siempre que no exista un régimen específico aplicable o un convenio para evitar la doble imposición entre ambas jurisdicciones. Sin embargo, la normativa local ecuatoriana prescribe tratamientos específicos para ciertas transacciones con sujetos del exterior; y sin perjuicio de esto, el reto principal de la imposición resulta complejo cuando el sujeto que paga no es un agente de retención o en aquellos casos en el que intermediario para el pago no residen en el Ecuador.

Incluso cuando el pago es realizado por medio de una tarjeta de crédito y por tanto trasladándose la obligación como agente de retención a la institución financiera, la normativa no es eficaz para los negocios de economía digital, pues al no existir presencia física de la empresa no existiría establecimiento afiliado en los términos de la normativa vigente para que medie la retención en la fuente, y en los casos en los que se genera la retención en la fuente, en la práctica no resulta aplicable por la forma en cómo se realiza operatividad en los pagos por los emisores de tarjetas de crédito o débito.

Finalmente, uno de los mayores retos para la Administración Tributaria tanto a nivel local, como en otras jurisdicciones, es el control de la tributación de los no residentes en el país, pues dicho control, por los problemas operativos y aristas que hemos visto previamente resultaría muy complejo con la estructura y normativa vigente.

En este sentido, la normativa ecuatoriana respecto de la tributación de no residentes fiscales no contrarresta la imposición de economía digital, pues el ámbito de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, no incluye normas respecto de estos agentes económicos como sujetos pasivos del tributo, en términos que resulte realmente aplicable por la forma de cómo se realizan este tipo de negocios, si bien existe una norma general de imposición a no residentes, conforme se analizó previamente existen varios retos para efectos de su real aplicabilidad y control de la Administración Tributaria

#### **3.4.1.1 ¿Qué alternativas existen para mitigar los riesgos de la tributación de la economía digital por medio de normativa interna?**

Con base en la problemática descrita, resulta evidente que para que Ecuador pueda tener mecanismos efectivos para contrarrestar los retos tributarios de la economía digital, evitando la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios, se podrían analizar varias alternativas enfocadas desde varias aristas, por un lado constituir a los prestados de servicios o proveedores de bienes de la economía digital como establecimientos permanentes; o, por otro lado, establecer un mecanismo de retención en la fuente más efectivo, entre otras.

Respecto de la primera alternativa, la legislación ecuatoriana debería comenzar con la ampliación de la definición de establecimiento permanente a efectos de incluir aquellas

definiciones que incorporan la presencia digital de los sujetos pasivos y de tal forma incluir también a estos sujetos dentro de su normativa de tributación de no residentes. Así, se propone una reforma al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, creando un literal c) en el numeral 1 del artículo 9:

Art. 9.- Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.-

1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar en el que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.

Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

c) Preste servicios o venda bienes cuyo uso o consumo se realice en el Ecuador, a través de medios digitales, entendiéndose medios digitales aquellos que utilicen como canales para realizar la transacción cualquier plataforma, red o aplicación a través de internet.

Adicionalmente, es recomendable que el Ecuador realice una reforma respecto de qué se considera ingresos de fuente ecuatoriana similar a la realizada por la legislación peruana que incluye como renta la proveniente de servicios digitales que se usen o consuman en dicha jurisdicción; dicha reforma en conjunto con la modificación de la definición de establecimiento permanente y la generación de la tributación por medio de retención en la fuente por el sujeto pasivo ecuatoriano que realiza el pago, podría mitigar los riesgos tributarios de la economía digital.

Ahora bien, considerando que la recaudación, así como el control de estos sujetos pasivos será en definitiva un problema, pues implicaría una aplicación extraterritorial de la ley tributaria, existen académicos que han establecido que dicho problema se puede solucionar por medio de acuerdos bilaterales o multilaterales (Hongler y Pasquale, 2015). Además cabe considerar que existen mecanismos en los convenios suscritos por el Ecuador para la asistencia en el cobro de impuestos.<sup>12</sup> Así también, una vez determinadas las directrices de la OCDE respecto a la materia, podría implementarlas legalmente tal y como lo ha hecho en otras materias, precios de transferencia, por ejemplo.

Por otro lado, desde la publicación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria, el Ecuador estableció varias normas reglamentarias a efectos de materializar la imposición de los servicios digitales respecto del Impuesto al Valor Agregado, tanto en la prestación local como en la importación de éstos. Así, la normativa vigente ha dispuesto la publicación de un catastro de prestadores de servicios digitales, mismo que incluye a aquellos residentes como no residentes en el país a efectos de la operatividad y el control la retención por dicho impuesto.

A efectos de implementar la tributación del Impuesto al Valor Agregado para servicios digitales, la Administración Tributaria ha establecido la retención en la fuente a cargo de los sujetos pasivos que realicen el pago o a través de su intermediario.

En este sentido, se debe considerar que la normativa emitida por concepto del Impuesto al Valor Agregado, es un avance para la tributación de la economía digital y podría resultar beneficioso para el siguiente paso que sería la tributación en impuesto a la renta.

Otra de las alternativas dentro del impuesto a la renta, sería generar una retención en la fuente a los bienes y servicios objeto de transacciones de economía digital, misma que debería distar de aquella genérica de pagos al exterior, aprovechando en primera instancia el catastro y

<sup>12</sup> El Ecuador como signatario de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal puede acceder a la asistencia en el cobro de créditos fiscales a otros países miembros.

la información que la Administración Tributaria ya ha ido recabando por efectos del Impuesto al Valor Agregado. La importancia de la distinción con la retención general de ingresos de no residentes, es para efectos de facilitar la aplicación de la misma y que en efecto se genere una imposición de los beneficios obtenidos por no residentes, respecto de aquellos bienes y servicios que son comercializados en el Ecuador.

#### 4. Conclusiones

Conforme lo expuesto en el presente artículo, es claro que existen varios riesgos en la imposición de la economía digital para los Estados, pues la principal contingencia es si existe o no una tributación efectiva respecto de dichos ingresos que perciben en distintos lugares en razón del domicilio de dichos sujetos y la tasa impositiva efectiva en aquellas jurisdicciones.

Es claro que la renta que perciben los sujetos que intervienen en la economía digital, deben tributar en la misma forma y cuantía que lo haría cualquier sujeto pasivo de impuesto a la renta que tendría la misma actividad económica, pero sin la presencia de mecanismos digitales como enfoque principal de su negocio.

Así, del análisis realizado es evidente que la legislación ecuatoriana carece de mecanismos efectivos a efectos de absolver los retos sobre la tributación de la economía digital, pues sus previsiones generales y, en específico, aquellas relativas al establecimiento permanente, están centradas en la presencia física como nexo para la imposición en nuestro país.

En este sentido, si bien una de las posibles soluciones a la tributación de la economía digital podría ser la ampliación de la definición del establecimiento permanente, se debe enfocar el criterio de sujeción de dichos sujetos a aquellos bienes vendidos o servicios prestados en el Ecuador, a través de mecanismos digitales. Sin perjuicio de que dichos sujetos ya no se considerarían como no residentes fiscales en el país, tributarían como residentes fiscales ecuatorianos únicamente sobre aquellos beneficios que perciban por sus transacciones en esta jurisdicción.

Por otro lado, conforme lo expuesto el Ecuador no evidencia ningún avance de incluir normativa respecto de la tributación de economía digital en impuesto a la renta, pero con las normas recientemente emitidas respecto de la tributación de servicios digitales con relación al Impuesto al Valor Agregado, se podría aprovechar dichos elementos para regular el mismo aspecto en un esquema de tributación directa, en el impuesto a la renta.

Finalmente, es claro que los negocios con influencia de tecnología son crecientes en nuestro país y más aún como efecto colateral de la pandemia en razón del Covid-19; por lo que, en el futuro cercano se deberá comenzar a incluir normativa como la propuesta anteriormente, que regule estas situaciones de hecho, que de la mano con la normativa existente respecto a tributación de no residentes podría mitigar los riesgos para nuestro país a fin de generar una tributación efectiva y equitativa de este tipo de modelos de negocio.

#### Referencias bibliográficas

Altenburger, P y Czajkowski, J. (2020). *How to Tax the Digital Economy?* Novità fiscali, 2020 (4), 208-214.

Altenburger, P y Czajkowski, J. (2020). *How to Tax the Digital Economy?* Novità fiscali, 2020 (4), 208-214.

- Brauner, Y. y Baez, A. (2015). *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*. WU International Taxation Research Paper Series No. 2015 - 14 SSRN-id2591830
- Borderas, E. Moles, P. (2008). *Derecho Tributario Internacional*. Barcelona: Editorial el Fisco - G.L.E.T. S.L. ISBN: 978-84-933400-4-9
- Hongler, P. y Pasquale, P. (2015). *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. Working paper 20 January 2015. IBFD - SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2591829>
- Li, J. (2018). *Protecting the Tax Base in a Digital Economy*. Osgoode Legal Studies Research Paper, 13 (78), 17.
- Johnston, D. (2001) *E-Business and Digital Economy: The Policy Challenge*. Baltic IT&T Review. Recuperado el 22 de mayo de 2020, de: <http://www.OCDE.org/internet/ieconomy/2350363.pdf>
- Martínez, C. (2016). *Impuestos Directos e Indirectos en la Argentina: Su relación con el desempeño económico*. Estudios Económicos, 33(66), 47-64.
- Massachusetts Institute of Technology. (2014). *How to Win with a Multisided Platform Business Model*. Recuperado 24 de mayo de 2020, de <https://sloanreview.mit.edu/article/how-to-win-with-a-multisided-platform-business-model/>
- OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*. París: OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- (2019a) *Public Consultation Document, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, 13 February – 6 March 2019*. París: OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS, OCDE, <https://www.OCDE.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>
- (2019b), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. París: OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS, OCDE, [www.OCDE.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.html](http://www.OCDE.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.html)
- (2019c), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: Versión Abreviada 2017*, OCDE Publishing, París/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/765324dd-es>.
- (2020), *Statement by the OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, París: OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS, OCDE, <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>
- Olbert, M. Spengel, C. (2017). *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?* World Tax Journal. 9 (1), 3-46.
- Ormaza, D. Vázquez, A. (2019). *La potestad tributaria en el Derecho Internacional Tributario* Revista Killkana Sociales. 3(3), 39-44. [https://doi.org/10.26871/killkana\\_social.v3i3.206](https://doi.org/10.26871/killkana_social.v3i3.206)
- Soto, M. (2017). *Derecho Tributario Internacional*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
- Tax Policy Center (2020). *Key Elements of the U.S. Tax System*. Recuperado el 13 de mayo de 2020, de: <https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-territorial-tax-and-does-united-states-have-one-now>

Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.  
Universidad Espíritu Santo (2019). *Comportamiento de las Transacciones No Presenciales en Ecuador*. Recuperado 21 de mayo de 2020, de <http://www.cece.ec/>

## Legislación

- Asamblea Constituyente (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2019). *Código de Comercio*. Registro Oficial Suplemento No. 487 de 29 de mayo de 2019.
- Congreso de la República del Perú (2004). *Ley del Impuesto a la Renta*. Decreto Supremo N.º 179-2004-EF de 8 de diciembre de 2004.
- Congreso Nacional (2002). *Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos*. Registro Oficial Suplemento No. 557 de 17 de abril de 2002.
- Congreso Nacional (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento No. 463 del 17 de noviembre de 2004.
- New Zealand Parliament (2016). *Taxation (Residential Land Withholding Tax, GST on Online Services, and Student Loans) Bill*, Nueva Zelanda, 13 de mayo de 2016.
- Parliament of the United Kingdom (2015). *Finance Act 2015*, Reino Unido, 26 de marzo de 2015.
- Parliament of Australia (2017). *Diverted Profits Tax Bill, Australia, 04 de abril de 2017*.
- Presidente Constitucional de la República (2020). *Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*. Registro Oficial Suplemento No. 260 del 4 de agosto de 2020.
- Servicio de Rentas Internas (2020). *Resolución No. NAC-DGERCGC20-00000053. Establecer las normas para la retención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) generado en la importación de servicios digitales cuando los prestadores del servicio importado no actúen como agentes de percepción*. Registro Oficial Edición Especial No. 920 del 25 de agosto de 2020.



LA FUNCIÓN NOMOFILÁCTICA DE LA CASACIÓN Y LA APLICACIÓN  
DEL *SOFT LAW*, EN MATERIA TRIBUTARIA  
Nomophilactic Function of the Cassation and the Application  
of the *Soft Law*, in tax matters

MARCO ALBÁN ZAMBONINO<sup>1</sup>

Investigador independiente, Quito, Ecuador

### Resumen

En este artículo se analiza las finalidades del recurso de casación, respecto a la protección de la norma jurídica, de su debida aplicación y correcta interpretación, denominada función nomofiláctica, frente a la aplicación de lo que se ha llamado normas del *soft law*, que no están reconocidas como normas jurídicas dentro del sistema jurídico de un país, y su relevancia en el caso de las controversias en materia tributaria.

### Palabras clave

Nomofiláctica, Recurso de casación, Contencioso tributario, *Soft Law*.

### Abstract

This article analyzes the purposes of the cassation appeal. Specifically, it focuses upon the protection of the legal standard, proper application, and correct interpretation. This nomophylactic function, serves against the application of what has been called *soft law*. These *soft laws* are not recognized as legal rules within a country's legal system, but they have relevance in the case of tax disputes.

### Keywords

Nomifilactic, Cassation Appeal, Tax Disputes, *Soft Law*.

## 1. Introducción

La situación actual de las transacciones económicas en el mundo entero ha superado, por mucho, todas las previsiones legales que el Derecho Tributario contempla para su regulación. De allí que las relaciones entre sujetos pasivos y administración tributaria, y su problemática, también hayan alcanzado una complejidad importante, lo cual finalmente conduce a que los sujetos de la relación jurídico tributaria disputen sus criterios en la vía judicial.

Son muchas las complicaciones que nos trae esa realidad, que se suman a los propios del proceso judicial, de ahí que el contencioso tributario en el Ecuador enfrenta grandes retos en la actualidad.

<sup>1</sup> Abogado y Doctor en Jurisprudencia, Pontificia Universidad Católica del Ecuador; Magister en Derecho Tributario, Universidad Andina Simón Bolívar. Juez del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario y de lo Contencioso Administrativo. Correo electrónico: malbanz@gmail.com



Para efectos de este trabajo, hemos escogido un tema que enfrenta la posición tradicional, que considera como fuentes de derecho únicamente las normas que han sido emitidas por un órgano gubernamental oficial y debidamente jerarquizadas, frente a otra, que corresponde a la aplicación de normas consideradas del *soft law*, para resolver conflictos por parte de los tribunales, cuya decisión ha dado lugar a la interposición del recurso de casación con fundamento en una infracción con respecto de estas últimas, y ha exigido de los jueces de la Corte Nacional de Justicia el ejercer la actividad nomofiláctica respecto a normas no jurídicas ni jerarquizadas dentro del ordenamiento nacional. Con fines prácticos, hemos revisado varias sentencias de los tribunales distritales de lo contencioso tributario y de la Corte Nacional de Justicia, e incluso de la Corte Constitucional para verificar la incidencia de este fenómeno.

Esta temática se encuentra en pleno progreso y constante discusión, nuestro planteamiento persigue aportar al debate algunas opiniones personales que sirvan de insumo para su desarrollo académico, y de ser el caso, como un aporte a las soluciones normativas que tendrían que ser dadas por la función legislativa o por la vía del precedente jurisprudencial.

## 2. El *soft law* como fuente del Derecho Tributario

En nuestro trabajo intitulado El desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario (Albán, 2013) expusimos que, si bien se reconocen varios sistemas de fuentes del derecho, nuestra Constitución, en su artículo 425,<sup>2</sup> recoge un sistema jerarquizado, de ahí que tengamos tan presente la tradicional descripción gráfica de la “pirámide de Kelsen” para representar tal concepto; y a su vez, este mismo sistema es formal, pues todas las normas provienen del poder público, lo que en apariencia excluiría a cualquier otra fuente no formal. En ese sentido, nuestra Constitución parecería seguir el criterio de Kelsen, que transcribimos a continuación, respecto a las fuentes del derecho, en lo siguiente:

Pero, en la práctica, sólo se denomina “fuente” el fundamento de validez jurídico-positivo de una norma jurídica, es decir, la norma superior positiva que regula su producción... En un sentido jurídico-positivo, fuente del derecho sólo puede ser el derecho.

Pero la expresión es utilizada también en un sentido no jurídico, cuando bajo ese nombre se designan todas las representaciones que de hecho influyan sobre la función de producción y de aplicación de derecho, así, especialmente, principios morales y políticos, teorías jurídicas, la opinión de expertos, etcétera. Estas fuentes, con todo, deben ser claramente distinguidas de las fuentes jurídico-positivas. La distinción entre ellas reposa en que éstas son jurídicamente obligatorias, mientras que las otras no, en tanto no haya una norma jurídica positiva que delegue en ellas como fuentes de derecho, es decir, que les dé fuerza obligatoria. Entonces adquieren el carácter de una norma jurídica superior que determina la producción de la norma jurídica inferior. La multiplicidad de sentidos del término «fuente de derecho» hace aparecerlo como realmente inutilizable. Se recomienda emplear, en lugar de esa metáfora fácilmente equívoca, una expresión que designe unívocamente el fenómeno jurídico que se tiene en mira (Kelsen, 1982, p. 243).

Sin embargo, de lo anterior podemos advertir que tales condiciones de orden y origen (jerarquía y formalidad), en la práctica, no se cumplen estrictamente en el caso del Ecuador, para representar aquello tomamos el concepto hídrico para la producción de normas jurídicas

<sup>2</sup> Art. 425 (inciso primero).- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

relatado por Pérez Luño (2011) que grafica mejor el desbordamiento de las fuentes del derecho, tal como si fueran ríos que por su aumento de caudal se desborda de su cause normal. Por ejemplo, desde el propio texto constitucional y de su estructura, se puede encontrar que, por un lado, el sistema no es estrictamente jerárquico, pues tenemos que la Constitución no está sola en la cúspide de la pirámide, y por tanto, no es la máxima norma del ordenamiento jurídico, sino que se amplía para dar cabida al denominado *bloque de constitucionalidad* conformado por las normas de los tratados y convenios de derechos humanos según el inciso segundo del artículo 424 de la Constitución.<sup>3</sup>

Por otro lado, tampoco es rigurosamente formal, pues al reconocer la justicia indígena<sup>4</sup> (Constitución de la República del Ecuador, 2008, artículo 171) se evidencia que no todas las fuentes del derecho son de origen público, pues en ese caso provienen, en forma consuetudinaria, de las nacionalidades y comunidades indígenas.

Asimilar esta situación, de encontrar fuentes no formales y que alteren su orden jerárquico, se complica aún más para el entorno del Derecho Tributario, ya que el principio de reserva de ley es fundamental para engranar los demás principios tributarios, tanto es así que dicho principio se encuentra previsto en el artículo 301 de la Constitución<sup>5</sup> y en el artículo 4 del Código Tributario,<sup>6</sup> pero debemos recordar que al tratarse de una ciencia tan ligada a las finanzas y economía, se ve influenciada fuertemente por otras ciencias y sus propias reglas técnicas, que a pesar de no ser formalmente jurídicas (conforme el artículo 425 de la Constitución antes transcrito), son determinantes al momento de la tributación.

Recordemos que para negociar tratados o convenios para evitar la doble tributación, los dos estados presentan sus modelos de convenio, siendo los más conocidos: el modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el de la Decisión 40 de la Comunidad Andina (CAN). Si para el caso en concreto, en el convenio que se llegase a suscribir, prevalece el modelo OCDE (la mayoría en la práctica) será fundamental revisar las recomendaciones y los comentarios que se hacen a cada artículo, los que son realizados por un comité especial (Comité de Asuntos Fiscales) de dicha organización, en este caso tendremos el hecho de que la voluntad de las partes, que son estados soberanos, será *clarificada* (interpretada, cuando no hasta modificada) por los comentarios de un comité, o sea no por un organismo oficial sino por terceros que, más que investidura oficial, tienen criterios técnicos.

Con aquello se hace evidente una importante injerencia de lo que se denomina *soft law* dentro de las fuentes del Derecho Tributario, ya no solo a nivel internacional, sino también en la legislación local, aunque no se lo reconozca expresamente como fuente, ni siquiera en la doctrina nacional más calificada como la del autor Troya Jaramillo (s.a.).

<sup>3</sup> Art. 424 (inciso segundo): La Constitución y los tratados internacionales de derechos humanos ratificados por el Estado que reconozcan derechos más favorables a los contenidos en la Constitución, prevalecerán sobre cualquier otra norma jurídica o acto del poder público.

<sup>4</sup> Art. 171 (inciso primero).- Las autoridades de las comunidades, pueblos y nacionalidades indígenas ejercerán funciones jurisdiccionales, con base en sus tradiciones ancestrales y su derecho propio, dentro de su ámbito territorial, con garantía de participación y decisión de las mujeres. Las autoridades aplicarán normas y procedimientos propios para la solución de sus conflictos internos, y que no sean contrarios a la Constitución y a los derechos humanos reconocidos en instrumentos internacionales.

<sup>5</sup> Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

<sup>6</sup> Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código.

## 2.1. Presencia del *soft law* en la legislación y en la práctica

Respecto al origen del término, Mazuelo Bellido (2004) relata que se ha aceptado que *soft law* fue acuñado por Lord McNair, y desde su origen ha sido interpretado de forma diversa. Dice que la expresión no ha encontrado un significado unívoco; por un lado, se utiliza en relación con instrumentos heterogéneos en los que suelen concurrir dos elementos, el carácter no jurídicamente vinculante –si bien por factores diversos– y una cierta relevancia *jurídica*. Así en relación con resoluciones no vinculantes de organizaciones internacionales, instrumentos de actores no estatales y los denominados acuerdos *no normativos*. Por otro lado, tenemos al contenido de instrumentos, bien jurídicamente vinculantes (*legal soft law*) o no (instrumentos entonces, *doblemente* “soft”). En conjunto se aprecia que la expresión se aplica a instrumentos cuya juridicidad es dudosa o cuya fuerza vinculante se cuestiona.

Según explica Sacchetto (2003) por el término *soft law* se indican hechos y actos (incluso principios y normas sociales, éticas, etc.) que tienen por objeto relaciones internacionales y que no son considerados fuente de derecho según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia.

La regulación legal de los fenómenos de tributación internacional aparece y empieza a desarrollarse en nuestro país, en forma específica, con la emisión de la Ley reformatoria para la equidad tributaria en el Ecuador, en diciembre de 2007, con esta normativa se permitió que el Servicio de Rentas Internas (SRI) tome información de grupos técnicos internacionales para sus resoluciones:

Serán jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, aquellos que señale el Servicio de Rentas Internas pudiendo basarse para ello en la información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE– y el Grupo de Acción Financiera Internacional –GAFI–.<sup>7</sup>

Si bien esa norma fue reformada posteriormente, quitando precisamente esas frases que hacen referencia a los organismos internacionales,<sup>8</sup> en la legislación secundaria se mantienen las referencias. De esa forma en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (2016), en forma expresa, se aceptan los criterios técnicos en precios de transferencia, de estos organismos, de los cuáles el Ecuador no formaba parte, ni se había aceptado su solicitud de admisión hasta entonces:

Art. 89.- Referencia Técnica en Materia de Precios de Transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las «Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias», aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) «vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente», en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.

<sup>7</sup> Artículo innumerado agregado luego del art. 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el art. 56 de la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador (Registro Oficial Suplemento 242 de 29-dic-2007).

<sup>8</sup> Numeral 2.15 de la Reformatoria Segundo del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), suplemento del Registro Oficial No. 351 de 29 de diciembre de 2010.

En todo caso recordemos que, por muchos años, en el Ecuador, mantuvimos las reglas incoterms<sup>9</sup> como base imponible para la tributación del comercio exterior, pues era el valor CIF (costo, seguro y flete, por sus siglas en inglés) el que se tomaba para las liquidaciones de impuestos para importaciones y el FOB<sup>10</sup> (libre a bordo, por sus siglas en inglés) para exportaciones. Para este caso, al constar en la ley, no estaríamos hablando de *soft law*, sino de legislación interna, esto fue cambiado con la vigencia del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), en el año 2010, donde se cambió la base imponible por el *valor en aduana*, y los incoterms dejaron de constar en la ley para tal propósito.

En los momentos actuales, con los efectos de una pandemia mundial que obliga al distanciamiento físico, vemos como, más que antes, se han incrementado las transacciones electrónicas, las cuales difícilmente pueden ser reguladas por la legislación nacional dada sus propias particularidades de operar en lo virtual, es decir, en un espacio no territorial con las mayores dificultades para ubicar e identificar a todos los participantes de las transacciones económicas (Albán, 2019). Aquello, definitivamente dificulta su regulación, de ahí que a nivel internacional, por parte de la OCDE, se viene implementado el plan BEPS (base erosion and profit shifting, por sus siglas en inglés), que incluye la acción primera, que precisamente consiste en abordar los retos de la economía digital para la imposición, cuyo informe ya fue aprobado el 16 de septiembre de 2014 (García Novoa, 2019, p. 723) y se propone desarrollar un instrumento o convenio multilateral que regula la fiscalidad internacional.

Mientras eso último no suceda, es decir, hasta que no exista un convenio o tratado suscrito por la mayoría de países, se tratará de imponer los criterios y directrices de los grupos técnicos de los organismos internacionales, que mientras no sean incorporados a la legislación nacional, seguiremos hablando de *soft law*, y su influencia será mayor conforme el avance del tiempo y de la tecnología, pero aquello no significa que se abandone la preocupación respecto al ataque al principio de reserva legal, en tanto, sea normativa originada con un déficit democrático, al no provenir de las fuentes oficiales.

## 2.2. Normas contables y normas técnicas

Por otro lado, pero en la misma línea anterior, debemos resaltar la importancia de la normativa técnica para la regulación de ciertas actividades, siendo tal vez el caso tributario, una de las materias en las que definitivamente no podemos prescindir de su aplicación, como claro ejemplo el de las normas de contabilidad.

Conforme la Resolución 06.Q.ICI-004 publicada en el Registro Oficial 348 de 4 de septiembre del 2006, la Superintendencia de Compañías dispone la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, que finalmente luego del 2009, en que se iniciaría su implementación, se derogaría la resolución que adoptaba las Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) como norma para la presentación de estados financieros y se aplicarían las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

Ya para el año 2017 todas las compañías debieron adoptar las NIIF para la presentación de sus estados financieros. Aquello se considera un cambio revolucionario en la forma de llevar la contabilidad en las empresas, para lo cual debieron realizar ajustes considerables en sus estados financieros a fin de realizar la transición a estas normas (Barberán, 2019, p. 896).

<sup>9</sup> Acrónimo en inglés de *Internacional Commercial Terms*, emitidos por la Cámara Internacional de Comercio (CIC) con sede en París.

<sup>10</sup> Ley Orgánica de Aduanas (ROS 219 de 26 de noviembre de 2003). Art. 14.- Base Imponible.- La base imponible de los impuestos arancelarios, en las importaciones es el valor CIF y en las exportaciones es el valor FOB de las mercancías, determinados según las normas del valor en aduana.

La interrelación entre las normas contables y las normas tributarias ha generado gran discusión. En las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Santa Cruz de la Sierra, Bolivia, en noviembre de 2016, el tema I se trató precisamente sobre las relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contables, allí se reconocía que puede haber armonía entre ambas: *Los divergentes criterios en el contenido, la fuente de creación y los objetivos de las normas contables y tributarias, no deben, por sí mismos, generar conflictos entre ellas* (Varela, 2016, p. 72). Sin embargo, para su consideración por el Derecho Tributario, el criterio predominante fue que las normas contables deben ser positivadas, es decir, incorporadas de alguna forma al ordenamiento jurídico para que puedan ser vinculantes, de ahí que tenemos algunas recomendaciones de dichas Jornadas, que dan fe de aquello, por ejemplo:

PRIMERO: Reconocer la existencia de un derecho contable como rama del derecho comercial, con independencia del carácter técnico de sus reglas. Este derecho contable representa la parte del derecho privado que regula el reconocimiento, la medición y la exposición de la información de los estados financieros de una entidad. SEGUNDO: Admitir que las normas tributarias pueden remitirse, en modo expreso, a las normas contables para regular aspectos fiscales relativos a los resultados y al patrimonio de las entidades... QUINTO: Rechazar que se apliquen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) en materia fiscal, sin incorporarlas al ordenamiento tributario interno, sea a través de una ley doméstica en sentido formal o material o mediante una remisión expresa de la norma tributaria (ILADT, 2016).

Esta misma intrincada relación se produce en campos más específicos, como normas internacionales para mermas o pérdidas por producción, transformación o transporte, que generan costos; normas financieras y sobre provisiones para las actividades bancarias y de seguros, solamente para dar unos ejemplos.

Podemos concluir que el *soft law*, pese a no ser una fuente formal de derecho, constituye una fuente normativa no formal ni jerarquizada, de uso cotidiano para el Derecho Tributario, tanto a nivel nacional como internacional.

### **3. La función nomofiláctica del recurso de casación**

Todo lo analizado anteriormente, conlleva la lógica consecuencia que, al momento de una controversia en materia tributaria, entre la administración y el sujeto pasivo, los jueces deban resolver los conflictos con la aplicación de esta normativa que no proviene de fuentes formales. Aquello, por tanto, no tiene ninguna sorpresa o novedad al respecto. De este modo, encontramos que una administración tributaria procede a ejercer su facultad determinadora, en base a lo que puede considerar una errada contabilización de ingresos o de gastos, para aquello, acudirá a la técnica contable y a las NIC o a las NIIF, de ser el caso; evidentemente, los jueces tendrán que resolver en aplicación de dichas normas, por ejemplo, en el siguiente caso:

7.10.6.- De las pruebas actuadas este Tribunal tiene por establecido que la compañía actora, para el ejercicio fiscal 2014, disminuyó su utilidad con el gasto por pago de intereses al G.L., por el valor de US\$ 7 [...], incluido dentro de la cantidad total declarada en el casillero 7372 del formulario 101 de su declaración de impuesto a la renta.- Sin embargo, se verifica que el valor realmente pagado por intereses corresponde a US\$ 2 [...] (que antes ya fue analizado y resuelto en este fallo), la diferencia de US\$ 4 [...] no ha sido realmente

pagado, sino que corresponde a un ajuste financiero por efectos de la aplicación de la NIC 39, por lo que mal podía el actor declarar dicho rubro como un gasto de pago de intereses, tal como lo ha hecho (Tribunal Distrital, 2018-00116, 2018).<sup>11</sup>

Ahora bien, podemos imaginar la inconformidad del contribuyente con lo resuelto por el tribunal, entonces la pregunta central de este tema, en este supuesto, es: ¿cabe casación sobre la aplicación de la NIC 39?

### 3.1. Soportes doctrinarios respecto a la función del recurso de casación

Para responder lo anterior, acudimos a Devis Echandía (2009, p. 800) quien además de recordarnos que el origen del recurso de casación es francés, nos señala que su finalidad, por entonces, fue impedir que los jueces violaran la ley por falta de aplicación y hacer respetar la supremacía del legislativo sobre el poder judicial, razón por la cual se les consideró en sus comienzos como parte del primero y no del segundo; solo años después se le dio la función de unificar la jurisprudencia. Nos indica, además que es indispensable distinguir el fin concreto que persigue el recurrente del fin propio de la institución, que el primero responde a los intereses particulares de la parte perjudicada.

En cambio, los fines propios de la institución nada tienen que ver con el interés particular, pues, por el contrario, miran exclusivamente al interés general o público. El interés particular es necesario para que el recurso opere, ya que no existe casación de oficio; pero es apenas el medio para su iniciación y trámite (p. 797).

Hablando del caso español, Manuel de la Plaza, citado por Lovato (2012, p. 157), señala que el recurso tiene una nota esencial, que es la de ser acusadamente público, pues no se trata simplemente de dar a las partes un medio de impugnación para la defensa de sus particulares intereses, sino que tiende a restablecer el imperio de la ley, infringida o vulnerada, ya por error padecido por el Tribunal llamado de instancia al apreciar el sentido y alcance de sus preceptos, ya por incongruencia en la subsunción de los hechos en la norma aplicable, ya por desconocimiento de ella en el caso sometido a discusión. Además del elemento jurisdiccional, que le asemeja a los otros recursos, destaca el elemento político, “que responde a la necesidad de velar por la pureza del derecho (jus constitutionis), y a ese fin, más frecuente y elevado que la defensa del derecho del litigante (jus litigatoris)[...]”.

Sobre este tema, la Corte Constitucional del Ecuador al aceptar la acción extraordinaria de protección en contra de la sentencia de casación de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, declara vulnerado el derecho a la seguridad jurídica; señala que los jueces no han aplicado las normas previas respecto a la casación y que más bien han hecho un nuevo análisis de los hechos del caso, lo cual no está permitido para la resolución de casación, recuerda que dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, el recurso de casación, constituye un mecanismo extraordinario, puesto que su naturaleza es de carácter estrictamente formal; explica que la jurisprudencia y el legislador han establecido de forma categórica sus alcances, limitaciones y restricciones, los cuales se constituyen en condicionantes que deben ser observados por los jueces de la Corte Nacional de Justicia. La Corte Constitucional establece que los jueces nacionales se encuentran en la obligación de preservar que el recurso de casación no sea desnaturalizado, y cumpla la función para la cual fue creado, a través de la sujeción de sus actuaciones al marco jurídico previsto para el efecto y que el ámbito de análisis

<sup>11</sup> En casación, el contribuyente desistió del recurso, para acogerse a la remisión.

del recurso se constituye en el análisis de legalidad de la sentencia contra la cual se interpone, en correlación con lo señalado por el accionante en el recurso y en la contestación al mismo (Corte Constitucional, 090-18-SEP-CC, 2018).

En ese mismo sentido, conforme las opiniones doctrinarias antes citadas, respecto a la función del recurso de casación la Corte Constitucional toma la misma posición y agrega que de cualquier forma, se debe buscar hacer justicia en cada caso:

CUARTA.- El Recurso de Casación es un recurso extraordinario que nació de la necesidad de crear, dentro de la administración de justicia, una nueva estructura a la ex Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional de Justicia, que garantice un mayor grado de profesionalismo, confiabilidad y especialización en la administración de justicia, persiguiendo la celeridad, pero a la vez eficiencia y un grado mayor de certidumbre jurídica para los ciudadanos; propende la defensa del derecho objetivo, *ius constitutioni*, o función nomofiláctica, velando por su correcta, general y uniforme aplicación e interpretación, así como la protección y restauración del derecho subjetivo de las partes en litigio (*ius litigatoris*) cuando los tribunales hubieran aplicado indebidamente el derecho al caso particular sometido a su juzgamiento. El recurso de casación permite enmendar el juicio o agravio inferido a los particulares, con las sentencias de los tribunales de primera instancia, y de apelación o de alzada; entonces, la casación busca lograr varios objetivos como son la uniformidad y generalidad en la aplicación de la ley y doctrina legal en los distintos Tribunales del país, hacer justicia en el caso concreto en que una sentencia hubiere violado el derecho en perjuicio de algún litigante (Corte Constitucional, 015-10-SEP-CC, 2010).

### **3.2. La función nomofiláctica del recurso de casación según la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y un análisis al respecto**

De la revisión de varias sentencias de casación publicadas en la página web de la Corte Nacional de Justicia (años 2012 a 2016), se puede observar que la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario es recurrente en utilizar un texto específico respecto a la finalidad del recurso de casación:

5.1. El recurso de casación es de carácter extraordinario, de alta técnica jurídica, formal y excepcional, cuyo principal objetivo es la defensa del *ius constitutionis*, esto es, protege el ordenamiento jurídico imperante a través de la correcta interpretación y aplicación del Derecho, con el propósito de hacer efectivos los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la Ley, mediante dos vías ordenadas: por un lado, la llamada función nomofiláctica de protección y salvaguarda de la norma, y por otro lado la función uniformadora de la jurisprudencia en la interpretación y aplicación del derecho objetivo. Así las cosas, la crítica del recurrente a la sentencia de instancia, para conseguir ser examinada por la Sala de casación, ha de tener por objeto las consideraciones de ésta, que constituyan la *ratio decidendi* del fallo (Corte Nacional, 406-2013, 2015).

Como se puede ver, los jueces constitucionales y de casación, coinciden con la doctrina clásica, en cuanto a la función nomofiláctica de la casación, que básicamente protege la norma mediante su uniforme interpretación.

Sin embargo, esa concepción no es unánime, Jaime Guasp, citado también por Lovato (2012, p. 151) al respecto, difiere de esa visión, para dar preminencia a la parte procesal, es decir

que, como elemento procesal, lo que corresponde es resolver el litigio para la debida atención de las pretensiones de las partes.

III. De este modo quedan rechazadas las apologías de la casación fundadas en la exposición de lo que se suponen ser sus objetivos fundamentales: la protección de la ley o función nomofiláctica, y la unificación de la ley, o función unificadora. Por lo que toca a la función nomofiláctica, su afirmación obedece solo al error que ve en los Tribunales de justicia organismos dedicados a actuar o proteger el derecho, sea el derecho subjetivo de los particulares, sea el que ahora suele recogerse más frecuentemente, el derecho objetivo, considerado como un todo. Pero un proceso no es un instituto destinado a proteger el ordenamiento jurídico, por lo que si la casación es verdaderamente un ente procesal y no un aparato político, más o menos vergonzante o más o menos disimulado, la función de protección del ordenamiento jurídico tiene que serle directa e inmediatamente ajena.

De la misma manera, en lo que toca a la llamada función unificadora. En un proceso no se trata de conseguir la igualdad en la determinación o en la aplicación de la ley, la unidad del ordenamiento jurídico, la resolución de lagunas o de contradicciones, ya que todo esto es el instrumental del proceso; pero su verdadera finalidad es otra muy distinta. Una cosa es, en efecto, que al aplicar la ley, los Tribunales se guíen por un criterio lógico de uniformidad, y otra cosa es que se monte un Tribunal con la finalidad exclusiva de lograrla. De este modo solo se consigue desnaturalizar la verdadera esencia de la función jurisdiccional.

Sin duda, la opinión de Guasp es una interesante invitación a reflexionar respecto de la finalidad del recurso de casación, que de alguna forma quiere vencer el estricto formalismo, para que sobre las formas prevalezca la justicia, tal como nuestra propia Constitución (2008, artículo 169) lo establece claramente en el texto que dispone: “No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”.

A su vez debemos tener presente el derecho a la seguridad jurídica, también contemplado con precisión en nuestra Constitución: “Artículo 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes” (2008).

La Corte Constitucional ha resuelto respecto a este derecho que, se puede inferir que para el cumplimiento cabal del derecho a la seguridad jurídica, para tener certeza respecto a una implicación normativa acorde a la Constitución, se prevé que las disposiciones normativas que formen parte del ordenamiento jurídico se encuentren determinadas previamente; además, que estas deben ser claras y públicas; solo de esta manera se logra conformar una certeza de que la normativa existente en la legislación será aplicada cumpliendo ciertos lineamientos que generan la confianza acerca del respeto de los derechos consagrados en el texto constitucional (Corte Constitucional, 2017, p. 120).

### **3.3. El dilatamiento del recurso de casación hacia el *soft law***

Así como para graficar el avance de las normas no jurídicas en el mundo del derecho, tomabamos, un concepto hídrico, en cuanto al desbordamiento de las fuentes del derecho; para representar el ensanchamiento de las funciones del recurso de casación, nos valemos de un concepto físico, en cuanto la propia materia se amplía para ocupar más espacio del otorgado inicialmente.

Conforme lo antes relatado, encontramos que es considerada relevante la función de protección de la norma jurídica y su aplicación uniforme, tanto es así, que se ha considerado que al no hacerse de esa forma se vulnera el derecho a la seguridad jurídica, sin embargo, permanece

la interrogante: ¿qué sucede cuando el fundamento de la casación se basa en el incumplimiento de normas que no son jurídicas?

Aquello debe ser perfectamente distinguido de los casos en que las normas del *soft law* se usan para orientar y complementar la aplicación de una norma jurídica, como vemos en el siguiente ejemplo:

En el presente caso, de los hechos probados se desprende que la controversia se suscita en el hecho de determinar si para el ejercicio económico 2001, existía o no normativa que permita deducir los gastos por concepto de revalorización de activos: Al respecto es pertinente comenzar manifestando que revalorización se entiende como “[...]una práctica contable que permite incrementar el valor en libros de los activos fijos a valores de mercado, también podemos decir, que es el proceso de aumentar su valor en libros en caso de grandes cambios en el valor justo de mercado. Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) requieren que los activos fijos se registren al costo, pero permiten dos modelos para la contabilidad de los activos fijos, lo cuales son: el modelo del costo y el modelo de revaluación” (Tu Guía Contable, Revaluación de Activos Fijos, fecha de la captura 15 / 09 /2015/<http://www.tuguiacontable.com/2012/09/revaluaciondeactivosfijos.html>). Pero para que esto ocurra según lo manifestado en el art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno aplicable al caso, la deducción de los gastos debe ser para obtener, mantener y mejorar la renta gravada, entendiéndose como gasto a aquello que se sustrae o aparta y que no sólo incluye gastos propiamente dichos sino también costos, cargas e importes apartados para ciertas eventualidades, siempre que sean inherentes al beneficio que se grava;[...] (Corte Nacional, 0436-2014, 2015).

En otro caso, tenemos un tratamiento similar:

5.2.4. De las definiciones expuestas se desprende que los pagos que la compañía T. A... DE G... S.A., realiza a la AAG, derivados de las obligaciones constantes en el contrato de concesión, cláusula 17.2, no pueden ser considerados como activos intangibles, pues no se ajustan a los elementos constantes en su definición; se desprende también que, tampoco puede confundirse con las “concesiones” de que habla la NIC 38 ya que ella no se refiere a los contratos de concesión, sino a las autorizaciones, licencias o concesiones que se suelen requerir para el ejercicio de determinadas actividades y cuyo uso, incluye el pago de valores.-  
5.2.5. En la especie lo que la compañía T. A... DE G... S.A., satisface a la AAG, en los dos rubros analizados y constantes en la cláusula 17.2, es un costo, fruto de la obligación contractual ya aludida, que le permite a la Empresa, a futuro, cumplir con su objetivo de prestar el servicio y seguramente obtener un ingreso, derivado de la ejecución del contrato de concesión (Corte Nacional, 393-2012, 2014).

Como vemos, no se trata de aplicación directa de las NIIF o las NIC, sino de su consideración para aclarar el alcance del art. 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a los gastos deducibles.

Al contrario, la inquietud que nos planteamos se refiere a la casación de una sentencia, es decir, de su anulación por parte del máximo tribunal, por la falta de aplicación, errónea interpretación o cualquier otra causal, de normas no jurídicas.

En un caso específico, encontramos al recurrente, que además acusa la falta de aplicación de las normas contenidas en los párrafos 35 y 37 de la norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 15 y la norma N° 17; en la transcripción del recurso que hace la Sala, señala:

Dice además que no se ha aplicado la Norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 17 pues “para poder someter a los activos y pasivos no monetarios al ajuste integral de inflación por el período entre el 01 de enero y el 31 de marzo del 2000, así como el ajuste por el índice especial de corrección por brecha hasta la fecha de transición, estos debían ser primeramente reexpresados hasta el 31 de diciembre del año 1999, proceso que la compañía...no realizó con los ingresos y gastos relacionados con el proyecto “[...]”, tampoco cumplió los párrafos 35 y 37 de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 15, referente al Método de Contabilidad por Contrato Terminado, adoptado por la compañía actora, es decir debieron contabilizarse los valores como ingresos y gastos diferidos referidos al mentado contrato, para luego reexpresarlo correctamente hasta el 31 de diciembre de 1999 y posteriormente ajustarlos a dólares hasta el 31 de marzo del 2000” (Corte Nacional, 48-2008, 2009).

La Sala casó la sentencia considerando la contabilización de los resultados como obra terminada para establecer la caducidad de la facultad determinadora de la administración, sin hacer alusión directa a las normas contables, sin embargo, al haber casado la sentencia del Tribunal, la Sala especializada pasó a dictar sentencia de mérito donde se consideró expresamente las normas contables para su resolución.

En otro caso, advertimos que el recurrente fundamenta su recurso, entre otras, por falta de aplicación de la Norma de Contabilidad NEC No. 9, la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, no casó la sentencia y, en la parte que nos es relevante para nuestro estudio, dijo:

6.4.- Respecto a la imputación de falta de aplicación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC No. 9, esta Sala considera que el Tribunal A quo, en su fallo, ha actuado conforme a derecho ya que dicha norma ratifica la técnica contable que debe aplicarse para el caso de ventas anticipadas y es el propio actor que reconoce el error que cometió al emitir una factura por el valor del anticipo o pago recibido con bonos del Estado, sin percatarse que no cabe la emisión de una factura de venta por materiales o productos inexistentes. El actor alega que esta falta de aplicación ha llevado a la Sala juzgadora a un errado entendimiento del procedimiento contable adoptado por su representada... , lo cual no es procedente en esta causal, a más de que dicha acusación no es suficiente para concluir que el juzgador debió aplicar la norma y no lo ha hecho, pues para efectos de la casación, el error de derecho debe ser protuberante, trascendente, que repercute o incida en la decisión, a tal punto que sin él el juez habría fallado en sentido contrario (Corte Nacional, 566-2011, 2014).

Se evidencia así, un típico análisis casacional respecto a la norma contable, como si fuese una norma jurídica.

De la misma forma, en un caso distinto, el recurrente a más de acusar la infracción de ciertas normas de derecho, señala la errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC N° 26, en relación a las glosas “Remuneraciones y Beneficios Sociales” y “Gastos provisiones para pensiones jubilares”.

La Sala de lo Contencioso Tributario en su análisis plantea como uno de los problemas jurídicos a resolver: B) ¿La sentencia del Tribunal de instancia supuestamente incurre en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación al existir errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC N° 26 sobre la glosa gasto provisión para jubilación patronal? La Sala no casó la sentencia y en la parte pertinente al respecto consideró:

Con esta explicación previa, podemos determinar que en cuanto a la errónea interpretación de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad NEC 26, esta Sala aprecia que se ha configurado

la causal alegada por el recurrente, en virtud de que efectivamente la empresa provisionó estos valores de acuerdo a lo establecido en la norma, pero no podía contabilizar una fracción de dicha provisión en la cuenta de costos por pagos verificados en el mismo ejercicio económico, como se refirió en líneas anteriores, ya que de esta manera se estaba realizando una doble deducción (Corte Nacional, 410-2012, 2014).

También tenemos el caso donde el recurrente señala como norma infringida el párrafo 9 de la norma 19 de las Normas Ecuatorianas de Contabilidad, la Sala de lo Contencioso Tributario encuentra que efectivamente, así fue, por lo que casa o anula la sentencia del tribunal inferior, de quien transcribe ampliamente el fallo, de donde se puede destacar lo siguiente: “[...] de manera expresa dispone que para fines tributarios, dichas normas contables (NEC) deberán considerar las disposiciones legales de la LRTI y de su Reglamento; lo cual implica que en materia tributaria, los principios contables están supeditados a lo dispuesto en esta materia, por las normas legales. [...]”, sin embargo, en contra de la resolución del inferior, la Sala ratifica la glosa por lo que considera la infracción de la norma contable:

En consideración a todo lo expuesto y en relación con lo esgrimido en el fallo N° 380-2012, se ha evidenciado que el Tribunal A quo en su sentencia enfocó su análisis en la aplicación de la NEC 9 número 19 la cual y en función de lo antes expuesto se denota que la misma no es aplicable al caso que nos atañe, por cuanto aquella refiere al registro de ingresos por concepto de transacciones que involucran servicios que se consumen en el tiempo, situación disímil de la materia controvertida, la cual se enfoca a la venta de bienes al instante de la operación económica a la que le es aplicable tanto los principios contables, como su manejo por medio del sistema de partida doble. Por lo analizado, se define que se ha configurado de manera plena la errónea interpretación del Art. 20 de la Ley de Régimen Tributario Interno y por consiguiente la aplicación indebida del número 19 de la Norma Ecuatoriana de Contabilidad N° 9, por esta razón se ratifica la glosa denominada “ingresos diferidos” (Corte Nacional, 328-2014, 2015).

Podemos observar el siguiente caso, donde el recurrente plantea un único cargo por errónea interpretación de normas tributarias secundarias y dice que aquello conllevó a la falta de aplicación del art. 66.3 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; y, de las Directrices aplicables en materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias de la OCDE. El Tribunal para su resolución consideró lo siguiente:

De lo manifestado se advierte que la Sala de instancia yerra al interpretar el art. 66-6 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, pues si se hubiesen considerado las «Directrices en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias», aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 1995; en coordinación con los criterios de comparabilidad, se hubiese establecido el correcto actuar del Servicio de Rentas Internas, para llegar a determinar el ajuste por concepto de precios de transferencia (Corte Nacional, 043-2016, 2016).

La Sala de lo Contencioso Tributario casa la sentencia, por errónea interpretación de las directrices sobre precios de transferencia, que como sabemos no constituyen norma jurídica, sino precisamente: “directrices” que provienen del Consejo de la OCDE.

En estos últimos casos hemos podido verificar la relevancia de normas no jurídicas en la resolución de controversias tributarias, así como el análisis y resolución de la casación planteada al respecto, lo cual contradice, en principio, la función nomofiláctica del recurso que, a su vez, en forma expresa, ha sido determinado por la doctrina y por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, así como por la Corte Constitucional. Sin embargo, aquello no es una crítica, pues ante la aplicación de normativa del *soft law*, por parte de los tribunales distritales, cabe que la Corte Nacional determine su real aplicación y correcta interpretación, pues de lo contrario las partes podrían quedar en indefensión, o lo más grave, encontrar vulnerado su derecho a la seguridad jurídica.

Es momento de que se reconozca expresamente la influencia del *soft law*, como fuente del derecho, lo que permitirá categorizarlo y establecer su alcance en cada caso, siendo una de las mejores formas, precisamente a través de su correcta y uniforme aplicación, que coincide con las finalidades del recurso de casación, que a su vez debe avanzar a un mejor desarrollo, recordando siempre, que no constituye una instancia más para la discusión de los hechos, pero sí para la atención de los derechos de las personas.

#### 4. Conclusiones

- La Constitución ecuatoriana establece un sistema de fuentes de Derecho, que responde a los principios de jerarquía y publicidad. Las normas jurídicas tienen que estar previamente publicadas para ser parte del ordenamiento jurídico, aplicándose la norma jerárquicamente superior sobre la de menor, por tanto, las antinomias se resuelven por el principio de jerarquía.
- Se verifica que, sin embargo, existen normas que no están previstas en el ordenamiento establecido por la Constitución o no han sido publicadas como tales pues su origen no es público, ya que corresponden a la técnica antes que al Derecho, como son las NEC, NIC, NIIF, inconterms, directrices de comités de expertos o de instituciones internacionales, etc., que son necesarias, y por tanto, de aplicación para la determinación y liquidación de tributos, sin embargo, estrictamente no forman parte del ordenamiento jurídico.
- El sistema jurídico ha buscado la prevalencia de las normas de derecho, a través de su debida aplicación y correcta interpretación, para aquello estableció el recurso de casación, para que las máximas cortes judiciales preserven aquello. Pero se enfrentan a que, en la resolución de conflictos, por parte de los tribunales de instancia, haya la aplicación de normas que no son jurídicas, derivadas del *soft law*, por lo que su función nomofiláctica debe extenderse más allá de lo previsto en el ordenamiento legal, fundamentalmente en pos de garantizar los derechos de las personas.
- La inclusión del *soft law* no es pretensión meramente estructural, para someter esa realidad a la estrecha concepción del orden jerárquico normativo, por simple prurito formalista. Aquello sería pretender un imposible. Pues se desconocería la realidad social, económica y política global. Lo que sí es necesario, es que se cumpla con el mandato constitucional para garantizar el derecho de los ciudadanos, particularmente, a la seguridad jurídica, tal como lo ordena la propia Constitución, respecto a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes; pues la seguridad jurídica es el eje fundamental para el reconocimiento de los derechos y para el desarrollo económico y el bienestar de la sociedad.

- La inclusión del *soft law*, como fuente de derecho en el Ecuador, implica un importante reto para abogados en general, y para los jueces en particular, pues les corresponde la aplicación e interpretación de normas técnicas extrañas a la materia jurídica, además de que su origen y desarrollo no corresponden a una realidad nacional sino al desafiante ámbito global.

## Referencias bibliográficas

- Albán, M. (2013). El desbordamiento de las fuentes del Derecho Tributario. *Tópicos contemporáneos del Derecho Tributario, Homenaje del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario en sus 50 años*, pp.17 - 55. Quito: IEDT.
- (2019). Desafíos de la Fiscalidad frente al comercio electrónico. *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, pp. 845 - 879. Quito: UASB - IEDT.
- Barberán, M. (2019). Importancia de las NIIFen el contexto de la fiscalidad internacional. *Tratado de fiscalidad internacional para el Ecuador*, pp. 895 - 905. Quito: UASB - IEDT.
- Corte Constitucional, d. (2017). *Desarrollo jurisprudencial de la primera Corte Constitucional*. Período noviembre de 2012- noviembre de 2015. Quito: Corte Constitucional del Ecuador.
- Devis Echandía, H. (2009). *Nociones generales de Derecho Procesal Civil*. Bogotá: Temis.
- García Novoa, C. (2019). *Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en América Latina (especial referencia a Ecuador)*. Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador, pp. 721 - 751. Quito: UASB - IEDT.
- ILADT, I. (2016). *ILADT*. Obtenido de Resoluciones Tema I: Relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contables - 2016: <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>
- Kelsen, H. (1982). *Teoría pura del derecho*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Lovato, J. (2012). *Programa analítico de Derecho Procesal Civil ecuatoriano*, vol. X. Quito: UASB -CEP.
- Pérez Luño, A. E. (2011). *El desbordamiento de las fuentes del Derecho*. Madrid: La Ley.
- Sacchetto, C. (2003). Las fuentes del derecho internacional tributario. *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo I, pp. 41. Bogotá: Temis.
- Troya Jaramillo, J. V. (s.a.). Las fuentes del Derecho Tributario en Ecuador según la Constitución de 2008. *Autoridad General de Impugnación Tributaria*, pp. 6-18. La Paz: s.e.
- Valera, P. S. (2016). Informe General de Relatoría, Tema I, Relaciones, discrepancias y conflictos entre normas tributarias y contables. *Memorias de las XXIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, pp. 29 - 73. Santa Cruz de la Sierra: ILADT - IBET.

## Legislación

- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Suplemento del Registro Oficial No. 449, 25 de julio del 2008.
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2007). Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Suplemento Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007.
- Congreso Nacional del Ecuador, Código Tributario (2005). Suplemento del Registro Oficial No. 38 de 14 de junio 2005.

Presidencia de la República del Ecuador (2016). Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Reformado por el num. 16 del Art. 2 del D.E. 973, R.O. 736-S, 19-IV-2016).

### **Jurisprudencia**

- Corte Constitucional de Ecuador (2010). Sentencia No.015-10-SEP-CC. 15 de abril de 2010.
- Corte Constitucional de Ecuador (2018). Sentencia No.090-18-SEP-CC. 7 de marzo de 2018.
- Corte Nacional de Justicia (2009). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 048-2008. 29 de enero de 2009.
- Corte Nacional de Justicia (2014). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 566-2011. 25 de febrero de 2014.
- (2014). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 410-2012. 31 de julio de 2014.
- (2014). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 393-2012. 13 de marzo de 2014.
- (2015). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 406-2013. 14 de agosto de 2015.
- (2015). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 328-2014. 30 de octubre de 2015.
- (2015). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 436-2014. 30 de octubre de 2015.
- (2016). Sala especializada de lo Contencioso Tributario. Recurso 043-2016. 20 de mayo de 2016.
- Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con sede en Quito (2018). Recurso17510-2018-00116. 24 de octubre de 2018.



# DEMOCRACIA, AUTOIMPOSICIÓN Y TRIBUTOS

## Democracy, self-imposition and tax

EDDY DE LA GUERRA ZÚÑIGA<sup>1</sup>

Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito, Ecuador

### Resumen

La autoimposición es tanto un principio como un derecho que garantiza que el pago de los tributos por parte de los ciudadanos solo debe ocurrir cuando se ha registrado la voluntad soberana de pagar tributos mediante debates legislativos plenos con aprobaciones expresas del pueblo mediante leyes legítimas y constitucionales. Es decir, ejerciendo la democracia en la materia fiscal a través de diversas expresiones, especialmente representativa y deliberativa. La inobservancia de la autoimposición vulnera el derecho de los contribuyentes a participar democráticamente en la toma de decisiones de naturaleza tributaria. Ante la eventual vulneración, la objeción de conciencia y la resistencia fiscal pueden convertirse en ejercicios saludables de democracia que puede poner límites a los poderes públicos.

### Palabras clave

Autoimposición, Democracia, Resistencia fiscal, Derechos del contribuyente.

### Abstract

Self-imposition is both a principle and a right that guarantees that citizens only should pay taxes when their will is registered through complete legislative debates that express approval citizen through legitimate and constitutional laws. Which means, representative democracy and other types. Failure of this legislative procedure violates the right of taxpayers to democratically participate in decision-making about taxes. In the event of violation, fiscal resistance can become a healthy exercise of democracy that set limits on public powers.

### Keywords

Self-imposition, Democracy, Fiscal Resistance, Taxpayer Rights.

## 1. Introducción

Cuando se piensa en tributos y la validez de los mismos se alude de manera automática al principio de legalidad y a la reserva de la ley en materia tributaria, lo cual es correcto ya que los tributos deben ser aprobados mediante ley, y la misma debe contener sus elementos materiales, caso contrario no serían ni legítimos ni constitucionales.

Sin embargo el principio de legalidad no es, o al menos no debe considerarse como la máxima premisa de sustento de los tributos; existe pues una premisa previa y aún más sustancial que la legalidad, se trata de la autoimposición. En el presente artículo se estudiara

<sup>1</sup> Doctora en Derecho "cum laude" por la Universidad Complutense de Madrid. Magister en Derecho mención Derecho Tributario por la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Presidenta del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario. Docente a tiempo completo UASB. Correo electrónico: eddy.delaguerra@uasb.edu.ec; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5733-179X>



tanto al principio como al derecho de cara al debate sobre los tributos y la democracia, en pos de determinar si los mismos contienen una garantía de derechos o constituyen un mecanismo de control del Estado hacía los ciudadanos.

Antes de iniciar cabe realizar una aclaración, sobre la autoimposición cuyos antecedentes históricos datan del siglo XIII y del sistema jurídico británico en la familia jurídica del *common law*, realmente poco se importó a la familia jurídica germano románica; por lo tanto, son escasos el desarrollado normativo y la aplicación práctica en el Derecho tributario contemporáneo europeo y latinoamericano, ya que tan solo el principio de legalidad y la reserva de la ley se desarrollaron plenamente.

Por lo tanto, el abordaje de los postulados objeto de este artículo, partirá de premisas teóricas históricamente representativas, que desde la teoría de la democracia pueden tener cabida hoy en día como ejercicios democráticos válidos, para ello se mencionará, aunque brevemente casuística contemporánea interesante, con la finalidad de reactivar el debate sobre la democracia, desde y hacia los tributos. Sin embargo, este artículo no deja de constituir predominantemente una propuesta teórica, basada en una hipótesis en actual proceso de comprobación.

## 2. Autoimposición: principio y derecho

Una de las concepciones históricas del tributo que se puede localizar aun a día de hoy, es una clásica, que bebe en las fuentes de un orden social basado en la protección de la libertad y la propiedad, donde el Derecho tributario tiene un estigma de instituto odioso: en este marco histórico, se acuñarán los principios de capacidad económica como un atributo del hecho imponible y de legalidad como autoimposición, basada en la protección de la propiedad (García Novoa, 2012, pp. 19-20).

Si bien el principio por el que ningún tributo puede ser establecido o impuesto sin ley (*nullum tributum sine lege; non taxation without representation*), es expresión del más antiguo principio político de la autoimposición o del consentimiento de los impuestos por los representantes de los contribuyentes (Rodríguez Bereijo, 1998, p. 598), la autoimposición, no es un principio del pasado, corresponde de manera contemporánea a los sistemas tributarios como garantía de democracia desde la fiscalidad. Así, para el mismo autor la autoimposición:

Cumple [...] una función de garantía individual y de seguridad jurídica frente a las intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y la propiedad de los ciudadanos, y un función política de asegurar la democracia de los ciudadanos en el [...] sistema tributario mediante el cual se da cumplimiento al deber de solidaridad cuales la obligación de todos al sostenimiento de los gastos públicos (Rodríguez Bereijo, 1998, p. 598).

Para aceptar a la autoimposición como un derecho, es preciso en primer lugar comprender su construcción histórica; ya que nace como principio en el seno del documento histórico más importante del Constitucionalismo occidental, una carta declarativa de derechos a la que también se le atribuyen el origen, o al menos los albores del debido proceso y el principio de legalidad general. Una vez claros los antecedentes, será posible tomar del pasado, aquello que es aplicable en el presente y configurar jurídicamente el derecho.

Ya en una investigación previa se llegó a determinar que este principio al que los doctrinarios le atribuyen su origen al sistema jurídico anglosajón durante la edad media<sup>2</sup> pudo

<sup>2</sup> Las investigaciones previas a las que se mencionan son autoría propia y corresponde a investigaciones llevadas a cabo entre 2013 y 2020.

haber sido acuñado, al menos en sus bases en la Carta Magna de 1215 y se llegó a la conclusión de que esta declaración, que, si bien no llegó a tener aplicación concreta, sentó las bases del principio de autoimposición y permitió a su vez el desarrollo de los principios de legalidad y reserva de la ley.

Partiendo de la idea de que los poderes públicos son los responsables de buscar riqueza y allí donde la encuentren establecer tributos, recaudarlos con eficiencia y gastarlos con equidad, se debe enfatizar que durante estos ejercicios del poder, es necesario configurar límites a los poderes públicos para proteger a los ciudadanos administrados de las posibles arbitrariedades del Estado que tiene una tendencia recurrente aprovechar *status subjectionis* y emitir normas tributarias que podrían resultar injustas para los contribuyentes; ya que ante la obligación que tienen los ciudadanos de contribución al gasto público, podrían ser sometidos a cargas impositivas superiores a las que su verdadera capacidad contributiva puede soportar. Esos límites a los poderes públicos se precautelan mediante el cumplimiento del principio de la autoimposición.

Los límites referidos son básicamente, contribuir en la medida de la capacidad contributiva, de manera progresiva, aplicando criterios de igualdad, en ningún caso con alcance confiscatorio. El origen de estos límites, si bien no se pueden atribuir en forma directa a la Carta Magna, pues esta no configura el referido deber en términos similares, al propio tiempo declaró algunos derechos y garantías ciudadanos, que pueden referirse como los primeros antecedentes históricos de su actual configuración jurídica (De la Guerra, 2017, p. 231).

## 2.1. El magno antecedente

La Carta Magna proclamada el 15 de junio de 1215 es fundamentalmente un documento declarativo de derechos, proclamado por Juan, Rey de Inglaterra, conocido como “Juan sin tierra”, Señor de Irlanda, Duque de Normandía y Aquitania y Conde de Anjou, a sus arzobispos, obispos, abades, condes, barones, jueces, guardas, alguaciles, mayordomos, criados y a todos sus funcionarios y leales súbditos.

Si bien procesos similares previos se registran en la Península Ibérica, en las Cortes de León de 1188 y Cortes Catalanas de 1192; la Carta Magna de Juan sin tierra, ha sido sólo comparada con la Bula de Oro de 1222 sancionada por el Rey Andrés II de Hungría; en el tema que hoy nos convoca, este último instrumento proclamaba que los “Los nobles no pagarán más impuestos, no serán recolectados denarios de las arcas de los nobles. Tampoco serán ocupadas ni sus residencias, ni sus aldeas, y serán visitadas solo por aquellos que hayan sido invitados. No será recolectado impuesto para la Iglesia”. Este instrumento se diferencia sustancialmente de la Carta Magna, pues contrario a reconocer derechos, confería beneficios tributarios a los nobles y por tanto, es un antecedente de norma tributaria discriminatoria (De la Guerra, 2017, p. 231-232).

Sobre su contenido se debe rescatar el primer apartado en el que se declaró que se habían: “[...] concedido también a todos los hombres libres de nuestro reino, por Nos y nuestros herederos, para siempre todas las infrascritas libertades para que las tengan y posean, ellos y sus herederos de Nos y nuestros herederos para siempre” (Juan, Rey de Inglaterra, 1215).

Es decir que los derechos reconocidos lo estaban tanto para los nobles como para el resto de hombres libres de Inglaterra y todo el reino, siendo este un paso fundamental para el reconocimiento de la igualdad de los derechos, ya que, si bien si bien aún reconoce diferencias entre ciudadanos por títulos y rangos, también reconoció que en cuanto ciertos derechos, estos les correspondían a todos por igual.

En el que vendría a ser el apartado doce, se declaró que no se impondrían “derechos de escudo” –un tipo de exacción tributaria– (scoutage) ni subsidios en el Reino, a menos

que sea por el Consejo Común del Reino, excepto para “redimir su cuerpo” –es decir para pagar fianzas, rescates o deudas del Rey o miembros de la familia real y nobles con derechos, privados de su libertad–; “armar al hijo caballero”; o, “casar una vez a la hija mayor” (Juan, Rey de Inglaterra, 1215).

Es decir que todo derecho de escudo o subsidio debía ser aprobado por el Consejo Común, una especie precaria de Parlamento, que por medio un procedimiento “especial” sancionaba favorablemente la creación de estas figuras tributaria; este procedimiento no era obligatorio para el caso de las tres excepciones descritas, por las que el Monarca, estaba facultado para crear tributos. Estas excepciones deben ser entendidas en el contexto histórico de 1215, pues garantizar el reinado, armar caballero al hijo o casar a la hija, eran asuntos de Estado, y por tanto se encontraba justificada la excepción; ahora bien, para cumplir con los objetivos previstos en la excepción, solo podía imponerse a los súbditos un subsidio razonable. He aquí entonces el primer antecedente, de contribución en la medida de la razonabilidad, hoy conocida como contribución en la medida de la capacidad contributiva (De la Guerra, 2017, p. 233).

Ahora bien, sobre el procedimiento previsto para aprobar tributos o subsidios, la Carta Magna podría considerarse un antecedente de vital relevancia para el principio tributario *non taxation without representación*, también conocido como “autoimposición”, que fuere acuñado por la doctrina británica y que implica que los ciudadanos tienen el derecho a participar activamente en los procesos democráticos de discusión de las leyes tributarias, y por tanto de aprobación de los tributos; es así que hoy en día, se puede hablar de un verdadero “derecho ciudadano” que parte a su vez del derecho a la representación legislativa en la toma de decisiones políticas, y que se materializa en el debate y aprobación de tributos, sólo mediante ley fiscal (De la Guerra, 2017, p. 233).

El apartado décimo quinto es uno de los más relevantes de la Carta Magna en materia tributaria, pues declara que para lo futuro, no se concedería a nadie la creación y exigencia de subsidios de los inquilinos libres –a menos que se traten de las mismas tres excepciones–; y, que estos solo se pagarían de manera asimismo razonable.

Los apartados segundo y tercero, contienen un antecedente importante del derecho a la propiedad y el derecho a la herencia, tal y como García Novoa advirtió en aquella concepción clásica del tributo, que en materia tributaria tienen especial trascendencia y se materializan en la configuración de los principios de capacidad contributiva y principio de no confiscatoriedad por la vía impositiva. Ya que reconoce el derecho de los herederos huérfanos y la viuda a recibir su herencia,<sup>3</sup> sin tener que realizar pago alguno al Estado, incluso si el causante, tuviese deudas pendientes para con éste.

Los principios constitucionales que hoy en día rigen en el sistema propietístico de los particulares son: 1º Reconocimiento del derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2º Sujeción a la ley y cumplimiento de una función social por parte de estos derechos. 3º Producción expropiatoria en aquellos casos en que la utilidad pública o el interés social lo aconsejen, mediante indemnización con arreglo a las leyes (Martínez Lago, 1980, p. 157).

De ahí que instrumentos internacionales declarativos de derechos lo reconozcan en dichos términos y que se atribuya en su origen una relación con la autoimposición, y que ante intromisiones severas durante ambas guerras mundiales, se le haya declarado como derecho fundamental en el Protocolo Adicional al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Consejo de Europa, 1952).

<sup>3</sup> El apartado noveno, determinaba además que las propiedades no podrán ser embargadas en caso de deudas del causante con el Estado, cuando hubiesen muebles suficientes para cubrir lo adeudado, siendo el derecho a la propiedad y la herencia, el antecedente más claro y directo con el sistema propietístico en su actual configuración y con la no confiscatoriedad de la propiedad del contribuyente.

Estos antecedentes permiten afirmar que la Carta Magna pese a no configurar expresamente el principio de autoimposición como hoy se lo conoce; si constituye un antecedente importante del mismo, junto con otras premisas fundamentales de la contribución justa, principalmente del derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio.

Existe pues una garantía de que los tributos y por tanto las vías coactivas para hacer efectivo su pago, no atenten contra los derechos patrimoniales del contribuyente, esa es herencia del principio del principio de autoimposición en su vertiente original.

## **2.2. La auto imposición en clave contemporánea**

Con todo lo dicho, cabe expresar que si bien su origen se atribuye a la edad media, no se trata de un principio en desuso, se trata de un principio cuya aplicación se ha venido dando de manera parcial, mediante la aplicación de dos derivaciones específicas, el principio de legalidad en materia tributaria y la reserva de ley; siendo el principal óbice para su cumplimiento total, los procedimientos legislativos, los mecanismos de participación en los procesos deliberativos y los plazos previstos en las constituciones contemporáneas para aprobar tributos; por lo tanto, se trata de un principio cuya gloria debe restaurarse; ya que este acuna en su seno, un derecho de vital importancia en la actualidad y ello se demostrará a continuación.

El denominado principio de la autoimposición, por el que, sólo los impuestos aprobados por los representantes democráticamente elegidos por el pueblo, son legítimos (De la Guerra, 2018, p. 152) permite garantizar procesos democráticos de aprobación de las leyes que los crean, modifican o extinguen.

La tributación contemporánea demanda en su actual configuración respuestas democráticas ante el desbordante crecimiento de medidas tributarias y la toma unilateral de decisiones financieras que si bien conciernen al ámbito público y corresponden a la iniciativa del Ejecutivo, no exentan al Estado de su obligación de consultar a los ciudadanos.

De tal forma nació precisamente la autoimposición como un principio que evolucionó y que precautela el derecho de los ciudadanos a participar democráticamente en la elaboración de la ley que les impone obligaciones patrimoniales. Ciertamente es que originalmente se atribuía a la autoimposición su vinculación con la protección del derecho a la propiedad; sin embargo, el deber de contribución al gasto público propende a la configuración de multiplicidad de obligaciones específicas de tributar, lo que a su vez puede decantar en ciudadanos abrumados que teniendo una sola capacidad económica deben afrontar pluralidad de tributos y de obligaciones formales que podrían llegar a la vulneración de varios derechos.

De acuerdo con Holms y Sustain (2011, pp.189-191) los derechos surgen cuando las normas y las responsabilidades fallan, ya que cuando hay normas sociales benéficas que funcionan bien la regulación legal deja de ser necesaria, cuando las normas benéficas se quebrantan, los reclamos de derechos se hacen cada vez más insistentes. Las normas sociales y las reglas legales deben resolver problemas similares por medios diferentes.

Es decir que si el presupuesto público se destina para el gasto del Estado incluido el gasto social, y a su vez este presupuesto se alimenta del recurso proveniente de los tributos, el Estado tiene la responsabilidad de garantizar normas benéficas para la población que alimenta el erario nacional con sus recursos, y es ante la falta de este cumplimiento que los reclamos de los derechos de los contribuyentes se harán cada vez más insistentes, tanto para pagar impuestos justos como para demandar la justicia en el gasto público, de esa forma el principio se convierte en derecho.

En ese sentido, la autoimposición no es únicamente una garantía para pagar tributos aprobados mediante ley, se trata de un principio que garantiza la participación democrática de

los ciudadanos en la toma de decisiones y que le permite a su vez controlar el contenido de las leyes tributarias y por lo tanto prevenir y evitar la vulneración de principios de justicia impositiva desde la configuración inicial de los tributos, convirtiéndose en un derecho en sí mismo.

Ahora bien, se afirma que la autoimposición no es solamente un principio, sino que además es un derecho, ya que el origen mismo de los derechos se encuentran en la presencia de una necesidad que debe ser satisfecha, mientras más intensa sea la necesidad, se hace más necesario el reconocimiento expreso del derecho, es decir que mientras más normas tributarias vulneren la garantía de participación democrática en la aprobación de normas tributarias, más fuerte e intensa es la necesidad de reconocer a la autoimposición como un derecho.

Es decir que si bien la configuración originaria de la autoimposición se dio pues en calidad de principio, la reconfiguración contemporáneamente como derecho deriva de la necesidad de contar con mayores garantías frente a la inminente obligación de pagar tributos que sean tanto legítimos como constitucionales y que respeten los límites de la capacidad contributiva. Por lo tanto la obligación tributaria se configura correlativamente junto con el derecho a participar democráticamente en la sanción y discusión de la ley que los regule, pues sus efectos son generales y obligatorios para todos los ciudadanos.

Lo descrito implica que el principio tiene una dimensión plural, pues tiene como destinatario a la sociedad civil que hace frente al poder político y “adquiere con el tiempo una dimensión individual, una garantía, estrictamente individual, frente a las intromisión arbitrarias en la esfera de la libertad y propiedad del ciudadano” (Escribano, 2009, p. 457); su función es esencial y consiste en garantizar el régimen que se estima más democrático en el reparto de la carga tributaria.

La autoimposición garantiza que las normas que afectan a los ciudadanos, deberán ser aprobadas por sus representantes a través del procedimiento constitucionalmente previsto para tal efecto (De la Guerra, 2018, p. 154) y este suele concretarse en los principios de legalidad tributaria y en reserva de la ley.

El principio de legalidad tributaria “exige que sólo puedan ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley”; por tanto al ser democráticamente aprobada, en forma solemne además, la ley tributaria puede ser objeto de revisión en vía jurisdiccional; pues en el viejo precepto romano “lo que a todos afecta, por todos debe ser aprobado”; así como el “postulado liberal de respeto a la libertad y a al patrimonio individual” se conjugan una serie de ideas que: “en líneas generales, podrían reconducirse, con sentido positivo a los principios de certeza y objetividad en la tributación (igualdad ante la ley) y en sentido negativo, al postular la ausencia de discrecionalidad en la Administración” (González, 1980, p. 60).

De manera asociada al principio de legalidad, se enuncia al principio de reserva de la ley en materia tributaria, es verdad que son connaturales uno frente a otro, sin embargo caben diferenciaciones puntuales; tanto Pérez Royo (1985, pp. 41-70) como Escribano (2009, p. 62) aclaran que si bien que no es inhabitual que en el lenguaje actual la expresión “principio de legalidad tributaria” se use como sinónimo de “principio de reserva de la ley”; en su opinión se trata de una regla sobre la fuente a la que hay que acudir para el establecimiento de los tributos (*rectius*, de las prestaciones patrimoniales de carácter público).

La reserva de ley en el ámbito tributario cumple varias funciones:

- a) Es una garantía de la libertad y del derecho a la propiedad privada con respecto al poder del Estado; b) Cumple el principio de auto imposición, pues las decisiones fiscales son

tomadas por los representantes de los propios ciudadanos; c) La de garantizar el derecho fundamental de la igualdad frente a la ley; y, d) Dar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes. (Alvarado, 2011, pp. 91-92)

De esta forma el principio de reserva de la ley garantiza el principio de autoimposición, en tanto y en cuanto la ley ha de contener todos los elementos materiales del tributo, impidiendo de esa manera que sea el Ejecutivo mediante decreto o la administración tributaria mediante resolución, quienes tomen decisiones que democráticamente le corresponden a los representantes del pueblo en la función legislativa.

Así, la autoimposición junto con la legalidad nacen para enfrentarse a las intromisiones en la esfera de la libertad que pudiesen provenir de los poderes públicos en los actos tanto legislativos que puedan viciar la creación y modificación de tributos, así también ante actos de gestión y aplicación de los tributos que abusando del poder derivado de una ley viciada puedan vulnerar derechos y libertades de los ciudadanos contribuyentes. Es decir que nacen para evitar fenómenos distorsivos del sistema tributario justo brillantemente descritos por Ferreiro Lapatz (2003, pp. 9-12) como “impuesto al tonto, castigo el listo y premio delincuente”.

A través de estos principios, también derechos, se garantiza la vigilancia y participación ciudadana de los procesos de formación de la ley; en tal sentido la obligación ciudadana de contribuir al gasto público se configura como tal, a través de una norma jurídica, democráticamente aprobada por los representantes legislativos en la forma constitucionalmente prevista (De la Guerra, 2018, p.153).

Por lo tanto la norma tributaria no puede debatirse en corto tiempo y sin análisis profundo, ha de establecer además en la configuración de cada tributo límites que garanticen además del derecho a contribuir en la medida de la capacidad contributiva y que resguarden la seguridad jurídica, el principio de no retroactividad; en ese sentido se evidencia la necesidad de contar con el establecimiento de un monto mínimo no imponible, se debe además propender a la protección constitucional de la familia diversa y su organización económica y finalmente contar con el establecimiento de límites a las facultades de fiscalización por parte de la administración tributaria, entre otros.

Estos límites derivan de un criterio especial de la doctrina no tradicional en materia tributaria pero absolutamente cierto por el que la consideración de la recaudación como un Dios para el cual se debe sacrificar cualquier principio general, a largo plazo produce problemas de sustentabilidad del gasto público y problemas de convivencia (Gutiérrez y Marchetti, 2018, p. 65).

Es decir que la autoimposición se vulnera cada vez que se presentan y aprueban proyectos de ley con carácter económico urgente, que no garantizan el debido debate por parte de los representantes del pueblo, también se vulnera cuando las leyes son incompletas y no contienen todos los elementos materiales del tributo dejando el desarrollo de los mismos a reglamentos y resoluciones administrativas. Se vulnera cada vez que la socialización de los proyectos de ley se convierte en un mero requisito formal sin que se tome en cuenta las opiniones vertidas, es decir que se vulnera siempre que la función legislativa aprueba sin considerar el criterio ciudadano leyes que le afectan.

### 3. Democracia y tributos

La democracia que etimológicamente deriva del latín tardío *democratia* y este del griego *δημοκρατία* *dēmokratía*, significa gobierno del pueblo; implica una forma de organización en la que la toma de decisiones corresponde a los ciudadanos que ejercen el poder político.

La democracia contemporáneamente constituye un sistema político que confiere a los ciudadanos el derecho al voto para elegir a sus representantes mediante un proceso electoral que se llevará a cabo con cierta periodicidad y permitirá la alternancia con la finalidad de que tome decisiones sobre asuntos de interés público. Desde ya y sin necesidad de sobre argumentar, es posible afirmar que los tributos, su recaudación y su destino, son asuntos de interés público y que por lo tanto conciernen a la democracia, es decir al gobierno de todos.

A lo largo del tiempo, al concepto clásico de democracia directa en la que todos los ciudadanos podían opinar sobre todos los asuntos, se le han agregado características, derechos, libertades, requisitos económicos, sociales y políticos que han llevado a pensar que la democracia es un sistema político que ya no puede existir más (Rodríguez Burgos, 2015, p. 50). Al menos no de la manera tradicional, esto la ha hecho evolucionar y transformarse, conforme el rápido ritmo de la sociedad.

Rodríguez Burgos (2015, p. 50) señala que la democracia directa permite a los ciudadanos involucrarse directamente en los asuntos públicos, discutiendo o debatiendo las decisiones que deben tomarse para el mejoramiento de la sociedad.

Ahora bien, a mayor cantidad de ciudadanos en un Estado, mayor cantidad de opiniones en los debates públicos; por lo tanto, en la actualidad es matemáticamente imposible tomar en cuenta de manera directa a todos los ciudadanos para debatir todos los asuntos públicos, ante tal complicación surgen como alternativas la democracia representativa y la democracia participativa, sin que deje de existir la democracia directa como expresión reservada a asuntos de gran relevancia e impacto social y que se materializa mediante herramientas democráticas como referéndums y consultas generales, llamadas también “populares”.

En la democracia representativa los elegidos, van a llevar a los debates públicos el criterio de los electores, al menos así debería ser; configurando al mismo tiempo otras formas de democracia, tales como la deliberativa, que busca motivar la decisiones en principios de igualdad y justicia; y la consensual, que busca a través de posiciones mayoritarias legitimar las decisiones cuando existe diversidad de criterio entre gobernantes y gobernados.

La democracia representativa usa como método por excelencia el sufragio para la elección de los representantes. Estos pueden ser electos directamente o de forma indirecta. El sufragio puede ser universal o limitado según participen todos los adultos que sean nacionales de ese estado o no. (Peraza, 2005, p. 6)

La democracia participativa por su parte contiene una diversidad de formas de participación, sin embargo todas encerradas en un mismo ideal, los ciudadanos deben ser más activos, informados y racionales no sólo para elegir a sus representantes, sino también para participar en la toma de decisiones. (Rodríguez Burgos, 2015, p. 50)

Ahora bien, la función política de la democracia, se materializa en lo tributario en la formulación constitucional del principio de legalidad y la reserva de la ley; y dado que se trata de debate de las leyes tributarias a través de representantes electos en procesos electorales, se trata de una manifestación de democracia representativa, que por un lado aplica la democracia deliberativa cada vez que se debate una ley fiscal; y también de democracia consensual, ya que se ha de consensuar entre el Ejecutivo que presenta la propuesta y el legislativo que representa a los intereses de los ciudadanos, tanto en forma general, como en forma específica en calidad de “contribuyentes”.

Seguramente fue una casualidad que el principio de democracia representativa naciera de un postulado de Derecho constitucional financiero; no es difícil imaginarse que un objetivo de otro tipo podría haber ocasionado igualmente la exigencia de representación y participación políticas (Vogel, 1979, p. 16). Sin embargo, fue la necesidad de impedir abusos de poder en

la creación de nuevos y poderosos tributos, lo que la impulsó, y dado que el Estado ostenta poder de imperio de manera permanente y goza de poder tributario conferido por mandato constitucional, puede recurrir a este constantemente, por lo que la presencia de los representantes del pueblo soberano debe ser permanente y constante para deliberar y consensuar.

La democracia representativa constituye el primer fundamento de orden jurídico-político del Derecho constitucional financiero; por lo tanto, se puede afirmar con certeza, que existe el derecho subjetivo público de los ciudadanos a participar democráticamente en la aprobación de la ley tributaria y sus modificaciones; pues el deber de contribuir al gasto público, además de límites concretos a los poderes públicos, lleva implícito un derecho civil de la sociedad en conjunto y cada uno de sus miembros de participar en las políticas del Estado.

Particularmente, el pueblo tiene derecho a participar democráticamente en la política fiscal a través de los procesos legislativos de formación y modificación de la ley tributaria, pues a través del cumplimiento efectivo del referido deber y las obligaciones específicas, que de éste se obtienen finalmente recursos que se redistribuyen en la satisfacción de necesidades públicas (De la Guerra, 2018, p. 153).

La participación democrática de los ciudadanos en los asuntos tributarios que deriva del derecho a la autoimposición es fundamental, no solo para aprobar los tributos y garantizar que exista una debida justificación para su creación; sino además para garantizar que el destino de las aportaciones coadyuve a fines públicos y sociales; sobre este tema con certeza advirtió al hablar en la obra *Destino de las Contribuciones al Gasto Público. No taxation without representation vs. spending power*, el tratadista ecuatoriano ya fallecido Troya Jaramillo (2010, pp. 271-296). Algo que ni el principio de legalidad ni la reserva de ley en materia tributaria logran garantizar por sí solos.

Por ello no es suficiente con la legalidad, como principio jurídico básico del Estado de Derecho, involucra en su formulación más genérica la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la ley, expresión de la voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento (Rodríguez Bereijo, 1998, p. 598); principio que puede darse por cumplido con la aprobación de creación o modificación de tributos mediante leyes, pero que pueden vulnerar la autoimposición cuando el procedimiento legislativo no garantiza ni la deliberación, ni el alcance de concesos y se convierte en una mera formalidad legislativa. Si bien, es propio de las Constituciones democráticas la participación de la función legislativa en las decisiones sobre gasto público y endeudamiento; la relación ingreso-gasto, se formula en los textos constitucionales y usualmente se concretan en la elaboración y aprobación del presupuesto, pues este contiene una previsión de los ingresos de diverso origen y asignación de partidas a los diversos gastos (De la Guerra, 2018, p. 153). También es cierto que es frecuente la falta de conexión entre el presupuesto y las leyes fiscales.

Por lo tanto, para garantizar gobernación democrática en materia tributaria se necesita a su vez democratizar la administración financiera pública, para ello es necesario: 1) elecciones libres y justas que garanticen la inclusión de representantes de todos los sectores sociales, 2) debates plenos y profundos, que garanticen deliberación inteligente, decisiones motivadas que justifique la modificación, creación o extinción de tributos, además de alcanzar consenso ciudadano sobre el destino de la recaudación, siendo este el primer paso para construir cultura tributaria en una sociedad plural; 3) que los derechos civiles y políticos sean tanto reconocidos como respetados por parte de los poderes públicos; y, 4) contar con una sociedad cultural estructuralmente democrática, con suficientes niveles de cultura tributaria.

Sobre este punto es necesario comprobar el grado de desarrollo de la sociedad democrática y ello implica analizar el nivel de capital social existente, el grado de control

de las asociaciones por sus socios o miembros, el poder de las grandes corporaciones y sus sistemas internos de gobierno y el control, el desarrollo de una cultura cívica, y la extensión de la participación ciudadana, su representatividad real de todos los sectores de la sociedad para determinar hasta qué punto está limitada por factores sociales y económicos (Villoria, 2010, p. 113).

De manera complementaria, es necesario fortalecer la democracia deliberativa, que es una concepción de democracia política en donde las partes involucradas, los ciudadanos y los gobernantes, buscan razones para justiciar las leyes que se adoptan, conteniendo una serie de principios para la evaluación de las democracias actuales y especificando el proceso por el cual se llevarán a cabo esos principios (Rodríguez Burgos, 2015, p. 55).

Lo que en materia tributaria significa justificar la necesidad de aumentar o disminuir la presión fiscal, establecer el vínculo entre el posible recaudo y las necesidades de la sociedad, a fin de que los mismos representantes tengan la legitimidad para fiscalizar y realizar control del gasto público, de ahí que la elaboración y aprobación del presupuesto general del Estado, no sea un ejercicio de mera técnica de contabilidad pública llevada a instancias de aceptación legislativa; sino más bien un ejercicio de democracia deliberativa y consensual que permita decidir a los representantes del pueblo, el destino del gasto que, siendo público, debe tener un alto componente social.

Recordado a Downs (1960), Elizondo Mayer-Serra señala que hoy en día, en una democracia, cobrar impuestos en un nivel congruente con las exigencias de gasto por parte de la ciudadanía no es fácil. El ciudadano no percibe los beneficios del gasto, siempre difusos y muchas veces asignados a tareas distantes, pero sí percibe el costo directo de pagar impuestos. Para hacer menos aguda esta tensión se requieren mecanismos de representación adecuados y claridad en el ejercicio del gasto. El viejo lema de ningún impuesto sin representación no es suficiente. Ahora hay que asegurar que la representación obligue a generar transparencia y rendición de cuentas en el uso de los recursos públicos. Sin estos mecanismos, la ciudadanía estará aún menos dispuesta a pagar mayores impuestos y la capacidad del Estado de responder a las demandas sociales será muy limitada, con el riesgo de ser incapaz de acomodar las presiones sociales dentro de las instituciones (Elizondo Mayer-Serra, 2002, p. 7).

Es decir que para garantizar que el ejercicio de la participación democrática en la toma de decisiones tributarias sea efectivo, no basta con garantizar en la Constitución los espacios de participación pertinentes, así como tampoco basta con garantizar que los tributos se aprueben mediante ley fiscal, es necesario que en el proceso de debate los criterios recetados provengan de representantes de la sociedad con compromiso social y una mínima cultura tributaria, es decir que, si bien no se requiere experticia técnica, al menos se inspiren en el conocimiento de parámetros generales de justicia.

Caso contrario el cumplimiento del principio de legalidad y el cumplimiento de los debates contemplados en un procedimiento legislativo no garantizan verdaderamente el ejercicio de la autoimposición como derecho, se necesita pues, representantes comprometidos con la justicia en todas sus manifestaciones, incluida la tributaria.

#### **4. Objeción de conciencia y resistencia fiscal como ejercicios democráticos ante el abuso del poder tributario**

Para comenzar el desarrollo de la temática propuesta en este acápite es preciso señalar que no puede confundirse a la resistencia fiscal con la objeción de conciencia fiscal, ni tratar ambos fenómenos como sinónimos.

El primero es un derecho de lento y complejo reconocimiento por la doctrina y la jurisprudencia, que nace ante diversas formas de afectación a los ciudadanos por la vía impositiva, mientras que lo segundo es un reclamo social, que puede encontrar formas de concreción en la democracia la directa, también constituye una forma atípica de control social (no constitucionalizado) sobre la toma de decisiones de índole fiscal orientadas a la supervisión del rol que cumplen los ingresos tributarios en la satisfacción del gasto público.

La objeción de conciencia puede definirse en forma general como la negativa a obedecer un mandato o bien legislativo, o bien administrativo; en la ya clásica teoría de la justicia de Rawls (1979, p. 410) se afirma que “consiste en no consentir un mandato legislativo más o menos directo, o una orden administrativa”, por razones precisamente de conciencia.

Se configura pues como una forma pública de desobediencia civil, que consiste en la “negativa a obedecer una ley o un mandato administrativo por ser tal acción contraria a las propias convicciones” (Olmos y Puchades, 1998, p. 113).<sup>4</sup>

Ya de manera puntual la objeción de conciencia fiscal, se entiende por tal a “la omisión, en virtud de unos motivos de conciencia contra determinadas actuaciones del Estado, del deber legal de pagar impuestos, en la medida en que estos van destinados a financiar esas actuaciones” (Palomino, 1994, p. 123).

Más recientemente, el fenómeno de la objeción fiscal “queda directamente ligado a determinadas políticas de los gobiernos más que a profundas convicciones religiosas o morales de los individuos” (Olmos y Puchades, 1998, p. 117).

Si se toma en serio la libertad de conciencia, los casos de objeción no pueden ser tratados como la simple infracción de un deber jurídico, sino como lo que son: el ejercicio de la libertad de conciencia cuando esta entra en conflicto con el deber jurídico objetado (Gascón Abellán, 2019, p. 98).

En el caso de la objeción de conciencia fiscal, el objetor ejerce su libertad de conciencia al cuestionar el destino de los ingresos tributarios; que siguiendo las reglas de estabilidad y equilibrio presupuestario deberían cubrir los gastos así mismo ordinarios; pero que además, basándonos en que el deber de contribución al gasto público, es un deber solidario que se configura constitucionalmente con la finalidad de obtener recursos suficientes para tender necesidades sociales a través del gasto social; el contribuyente tendría el derecho de objetar los deberes tributarios, cuando no evidencie la transformación de los tributos en erogaciones con fines sociales y de interés general.

Si bien existen países como España en los que se reconoce a la objeción de conciencia en la Constitución como un derecho ante al deber general de prestación del servicio militar obligatorio en el artículo 30.2<sup>5</sup> y se establece como mecanismo idóneo, el recurso de amparo para tutelar este derecho, en cuanto a la objeción de conciencia fiscal no existe igual garantía, siendo el deber de contribución al gasto público otro de igual naturaleza prestacional personal.

Por su parte la Constitución de Ecuador, que no contiene un catálogo de derechos fundamentales, reconoce expresamente a la objeción de conciencia como un derecho de libertad, en el artículo 66.12;<sup>6</sup> siempre que no menoscabe otros derechos o cause daños, pudiendo toda persona negarse a usar la violencia y a participar en el servicio militar; sin que el texto constitucional contenga expresamente una exclusión a la objeción de naturaleza

<sup>4</sup> Sobre este tema y en sentido similar se pronunciaron Navarro-Valls y Martínez-Torrón (1997).

<sup>5</sup> La ley fijará las obligaciones militares de los españoles y regulará, con las debidas garantías, la objeción de conciencia, así como las demás causas de exención del servicio militar obligatorio, pudiendo imponer, en su caso, una prestación social sustitutoria.

<sup>6</sup> “El derecho a la objeción de conciencia, que no podrá menoscabar otros derechos, ni causar daño a las personas o a la naturaleza”.

fiscal, sino más bien dejando una puerta abierta derivada de un ejercicio interpretativo amplio respecto a la multiplicidad de concepciones sobre la objeción de conciencia general.

En ese sentido, la objeción de conciencia fiscal podría plantear como principal argumento para su reconocimiento, la existencia de un derecho fundamental vulnerado directamente vinculado a relación jurídico impositivo que decanta en la objeción al pago de tributos, principalmente al estar destinado el recaudo del pago de tributos al financiamiento de gastos moralmente cuestionables; un concepto jurídicamente indeterminado, pero que en materia tributaria suele atribuirse a cierto tipo de gastos que no son generalmente aceptados por la sociedad<sup>7</sup> por ejemplo gastos militares, inversión en proyectos que causan daño ambiental, financiamiento de deuda pública mal negociada y que compromete el patrimonio público, incluso podría plantearse como alternativa a gastos públicos no necesarios, tales como publicidad estatal.<sup>8</sup>

Ante las dudas respecto a la configuración de la objeción de conciencia fiscal como derecho constitucional en España se recurrió al Tribunal Constitucional<sup>9</sup> que expresó interesantes criterios jurídicos:

- 1) La objeción de conciencia no es un derecho fundamental sino una excepción al cumplimiento de un deber general,
- 2) En cuanto a excepción particular, no cabe extender su contenido a cualquier modalidad de objeción de conciencia o reparo ideológico; y
- 3) La libertad ideológica no cubre la posibilidad de excepcionar el deber general de contribuir porque, de lo contrario, se atribuiría a cada contribuyente la facultad de diseñar o autodisponer de parte de la deuda tributaria según su ideología. (Tribunal de Zaragoza, 1988)<sup>10</sup>.

De acuerdo con algunos sectores de la doctrina, el contenido de esta jurisprudencia no resuelve satisfactoriamente las dudas sobre su existencia ya que la misma afirma que:

Si el objetor fiscal lo que pretende es atribuirse la facultad de autodisponer de una porción de su deuda tributaria o en otros términos, influir sobre las decisiones de gasto público, se trata de una protesta política y no habría distinción alguna entre el objetor fiscal y alguien que protesta contra los impuestos por motivos de conciencia para una protesta política. Aunque se esté en contra de la política de gasto en defensa por creencias

<sup>7</sup> Por ejemplo los gastos militares; en parte el fundamento de la objeción de conciencia fiscal, es la objeción de conciencia a prestar el servicio militar obligatorio, reconocida en la Constitución española 30.2 como una excepción al cumplimiento del referido deber, no así como derecho constitucional; ello se desprende además del texto del artículo 53.2 que incorpora a la tutela de los derechos y libertades de los ciudadanos españoles, la tutela de la objeción de conciencia al servicio militar, a través del recurso de amparo.

<sup>8</sup> La vulneración de los derechos de los contribuyentes y en general de los derechos fundamentales es un fenómeno recurrente mediante política tributaria injusta y restricciones financieras sobre esta temática se recomienda revisar la Revista Institucional de la Defensa Pública de la Ciudad de Buenos Aires n° 11 junio 2017 que presenta 22 artículos que describen situaciones concretas de vulneración de derechos en países como Italia, Colombia, Argentina, Estados Unidos, entre otros.

<sup>9</sup> Entre ellos, la sentencia del Pleno 160/1987, de 27 de octubre de 1987 (BOE núm. 271 de 12 de noviembre de 1987). Recurso de inconstitucionalidad 263-1985. “el derecho a la objeción no consiste fundamentalmente en la garantía jurídica de la abstención de una determinada conducta (la del servicio militar), sino que ese derecho introduce una excepción que ha de ser declarada efectivamente existente en cada caso. Es decir, que no se garantiza una abstención, sino el derecho a ser declarado exento el objetor del servicio militar, que habrá de cumplirse de no mediar esa declaración”.

<sup>10</sup> Vid. Sentencia de la Audiencia Territorial de Zaragoza de 9 de enero de 1988; sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 29 de mayo de 1989; Auto del Tribunal Constitucional de 28 de junio de 1990, y Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993.

religiosas o morales no estaríamos ante un supuesto de objeción de conciencia (Olmos y Puchades, 1998, p. 117).

No obstante, al mismo tiempo no alude a la objeción que no esté inspirada en motivos políticos, dejando interrogantes abiertas.

Cierto es que la objeción fiscal coexisten diversas causas, la oposición a la política de gobierno o el destino del gasto por razones morales suele ser la principal, mas no única forma de recaudar, los mecanismos coactivos previstos en la legislación vistos como penas administrativas, el sentimiento de insatisfacción en la prestación de servicios públicos, o la resistencia civil a asumir los efectos económicos de los tributos, tales como traslación, incidencia, percepción, percusión; así como, la percepción del ciudadano de las alteraciones que en el mercado producen las reformas fiscales, podrían motivar una objeción de conciencia fiscal; (De la Guerra, 2018, p. 61) por lo tanto los motivos no tienen una sola fuente.

Para algunos autores se echa de menos una conclusión más rotunda por parte de la justicia constitucional española<sup>11</sup> ya que si bien la los criterios están debidamente motivados en cuanto a objeción basada en ideología, no se llega a una respuesta concreta, sobre la existencia real de un derecho a la objeción de conciencia fiscal basada en otros motivos (Arrieta, 1993, p. 101).

Mientras tanto siguen presentándose y creciendo multiplicidad de movimientos y campañas de objeción de conciencia fiscal, tanto en España como en el resto de Europa; por ejemplo la de Ecologistas en Acción que hace un llamado en los siguientes términos:

Ecologistas en Acción entendemos la objeción fiscal a los gastos militares como una herramienta de cambio pacífica, en la búsqueda de una sociedad más justa y desmilitarizada. Desde nuestra organización promovemos una cultura de seguridad alejada de la Seguridad Nacional tradicional ejercida por los estados. Apostamos por un modelo de seguridad humana que defiende el derecho a una vida libre de violencia, incluida la violencia heteropatriarcal, el derecho a una vida libre de miseria y libre del miedo. *En esta campaña se invita a quienes realizan la declaración de la renta a expresar su rechazo a sostener el gasto de preparación de las guerras, represión a la sociedad civil y mantenimiento del ejército y otros cuerpos armados negándose a pagar a Hacienda una determinada cantidad y desviando ese dinero hacia una finalidad social y ecológicamente beneficiosa.* De la misma forma, desde Ecologistas en Acción *ejercemos el derecho de objeción de conciencia al pago de impuestos con fines militares de forma pública, colectiva, pacífica y consciente, animando a la ciudadanía a participar en esta campaña.* Pretendemos, además de recortar el presupuesto de guerra, suscitar un debate sobre la militarización social, cultural y económica y rescatar el protagonismo social en las decisiones que afectan a estos temas. (Ecologistas en Acción, 2020, énfasis añadido).

La campaña se basa en orientar el gasto hacia la sanidad pública, tomando como principal argumento, que la pandemia generada por el virus Sars-cov-2 y la propagación de la enfermedad Covid-19, ha develado la fragilidad del sistema sanitario y la necesidad de invertir más en este tipo de gasto.

<sup>11</sup> Vid. STC 160/1987 E.J. 3 «...ni siquiera al amparo del de libertad ideológica o de conciencia (art. 16 C.E.) que, por sí mismo, no sería suficiente para liberar a los ciudadanos de deberes constitucionales o «subconstitucionales» por motivos de conciencia, con el riesgo anejo de relativizar los mandatos jurídicos. Es justamente su naturaleza excepcional -derecho a una exención de norma general, a un deber constitucional».

Por lo tanto los objetores de conciencia en torno a este movimiento no se oponen al pago de tributos para gasto social, es decir que no se oponen al deber de contribución en sí mismo, lo que objetan es una del destino del gasto, en específico el gasto militar; es decir que ejercen democráticamente su derecho a decidir en un asunto de interés público, como lo es el presupuesto y el gasto público.

Otra campaña que ha sumado seguidores desde el año 2005 es la de Alternativa Antimilitarista-MOC; la campaña promueve la donación de un euro con un comprobante tributario lícito, a una causa o gasto socialmente aceptable, por ejemplo:

[P]az, la justicia social, la cooperación para el desarrollo, la mejora del medioambiente, los derechos humanos, el apoyo a luchas transformadoras en otros estados etc. Con este dinero se consigue hacer realidad proyectos que no reciben subvenciones, proyectos que permiten seguir trabajando por una sociedad más justa y equitativa (Alternativa Antimilitarista-MOC, 2020).

El euro desviado debe hacerse constar en la declaración de impuesto a la renta como gasto deducible; es decir haciendo pública la objeción de conciencia; de esta forma el objetor garantiza que su acción, no implique incumplimiento del deber de contribución en sí mismo; sino más bien, realizando una donación a un fin moralmente aceptado desde su conciencia personal y haciendo constar dicho monto en la declaración del impuesto, es decir desviando una parte del tributo, a un fin, distinto del que el Estado destina.

Estos movimientos se apalancan en la idea de que un euro por contribuyente desviado en manifestación de objeción fiscal, no es lo suficientemente significativo como para que la administración tributaria inicie todo un proceso de determinación complementaria y establezca una glosa por diferencias en la declaración; pero, sumado al euro de cientos o miles contribuyentes más, es cuantitativamente representativo, y por lo tanto envía el mensaje de objeción al Estado, haciendo evidente la discrepancia y maternizando de manera directa la objeción.

Ahora bien, más allá de las argüidas críticas a la referida jurisprudencia española que negó la existencia del derecho a la objeción fiscal en ese país; y más allá de los cuestionamientos que puedan realizarse a los movimientos objetores de conciencia y a las prácticas sugeridas que forman parte de dichas convocatorias; queda claro que la objeción fiscal, viene siendo reclamada históricamente grupos de ciudadanos inconformes con el destino del gasto, incluso en aquel país en los que los que se ha negado su existencia como derecho; y no se diga, puede ser reclamado en Ecuador, país que no ha cerrado la puerta a esa posibilidad.

En Ecuador, si bien es cierto que la objeción fiscal no ha sido catalogada de manera expresa como un derecho fundamental en la Constitución, la configuración general de la objeción de conciencia general en el artículo 66.12, como derecho de libertad, abre la posibilidad histórica de reconocer este derecho específico del contribuyente y configurarlo de forma coherente con los postulados desarrollados en este acápite, sin que se convierta en una herramienta para evasión o elusión tributaria.

El reconocimiento como derecho, conlleva un reto profundamente complejo considerando que de manera independiente a los objetores fiscales, siempre habrá contribuyentes que sin tener objeciones de conciencia basadas en motivos socialmente aceptables, intentarán evadir las obligaciones tributarias e incumplir con el deber solidario de contribución al gasto público; no en vano, la OCDE impulsó el Proyecto OCDE/G20 (BEPS) el cual lucha en contra del traslado de beneficios para disminuir la base imponible. Ante todo no debe olvidarse, ni permitir que se confunda al objetor fiscal con el evasor.

Sin embargo, de la doctrina revisada más allá de la motivación que tuviese el objetor fiscal, el derecho a ser declarado exento del deber general de contribución al gasto público no cabe cuando se basa en razones de ideología o desde la moral religiosa, como sí cabe en la objeción de conciencia al deber de prestación del servicio militar.

Es decir que “no cabe apartarse en la libertad ideológica reconocida en la Constitución española para pretender con base en ese derecho, que se reconozca una excepción al cumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” (Arrieta, p. 102).

Así, los motivos ideológico o de conciencia no sólo ya no son insuficientes para que se reconozcan excepciones al deber general de contribuir, sino que, impiden que cada contribuyente disponga de parte de la deuda tributaria.

Corresponde al ciudadano elegir a unos representantes y a éstos, elaborar y aprobar las normas –entre ellas los Presupuestos Generales del Estado–, sin que pueda escaparse ni éstos ni aquéllos de los deberes en ellas contenidas por razón de su ideología (Arrieta, p. 102).

Es decir que si bien se puede afirmar con solvencia que no existe, – al menos ni la doctrina ni la jurisprudencia así lo considera –, el derecho a objeción de conciencia fiscal basado en razones de ideología, no se puede negar que la objeción fiscal sí podría existir cuando esté basada en criterios de justicia impositiva y equidad en la distribución del gasto público, así como ante la vulneración del derecho del contribuyente frente a la autoimposición cuando se le ha impedido debatir sobre la función fiscal y el destino de los tributos aprobados por ley. Es decir que puede tener asidero como derecho constitucional.

Un ejemplo histórico de objeción de conciencia fiscal legítima, fueron las luchas sufragistas de mujeres alrededor del mundo que se negaron a pagar tributos mientras su derecho al sufragio general un fuese reconocido;<sup>12</sup> amparado en este ejemplo, modernamente se puede construir un derecho a la objeción fiscal que se ejerza cuando el destino del gasto no sea la garantía de derechos fundamentales o cuando se haya vulnerado el derecho a la participación democrática en la toma de decisiones sobre la materia fiscal y su destino en procesos aprobatorios carentes de debate y concenso.

Con todo lo dicho, es evidente que toda convocatoria pública a objetar el pago tributos, y que efectivamente traigan como consecuencia el no cumplimiento de las obligaciones tributarias; sea de forma parcial y reducida cuantitativamente hablando, como acontece en las convocatorias modernas (que sugieren objetar con el no pago, de tan solo un euro o un dólar); o total y por tanto representativo desde el punto de vista recaudatorio, como aconteció con la negativa de pago de movimientos sufragistas y de reivindicación de derechos; ambos escenarios llevan implícitos ejercicios de democracia directa, ya que el pueblo directamente resuelve no pagar los tributos que está objetando y por lo tanto está causando un efecto en la gestión pública, que cuenta con menos recursos para atender el gasto público. Objetar el destino del gasto, implica además ejercer una forma atípica de control social.

Por otro lado, es evidente que existe, es “un deber de contribución que elevado a la categoría de deber constitucional encuentra al menos en los principios tributarios de capacidad económica, igualdad y progresividad, una garantía de contribución justa; de tal forma que la vinculación del ciudadano una vez configurado el deber en la ley, y producido el hecho generador, sí se encuentra revestida de garantías que paralelamente a los “derechos fundamentales” (De la Guerra, 2018, p. 62).

<sup>12</sup> Un estudio completo sobre el sufragio femenino y su relación con la objeción de conciencia se encuentra disponible en la investigación “Tributación con enfoque de género” de esta misma autora. (De la Guerra. 2019)

Ante este deber, si bien en ningún caso podrán proponer objeción a su cumplimiento por razones de ideología, el mismo debe tener como fundamento una capacidad contributiva concreta y un límite asociado a un impedimento de confiscación, para garantizar contribuciones justas; por lo tanto, en caso de incumplimiento de tales premisas de justicia impositiva, la objeción de conciencia fiscal también podría ser viable, aunque con más complicaciones, que en los de oposición al destino del gasto.

Cabe entonces preguntarse si existe un derecho objeción de conciencia fiscal que no esté basado en razones ideológicas, o morales, pero que si este basado en la vulneración de los derechos del contribuyente y que pueda reclamarse cuando la configuración de tributos sea injusta y vulnere los principios fundamentales de la justicia en la distribución de la carga tributaria. A criterio personal, es posible pero requiere de contundente evidencia de la vulneración.

Esta afirmación se sustenta en los elementos materiales de la relación jurídica entre ciudadanos contribuyentes y Estado; ya que se puede decir que no se trata de una subordinación como manifestación de poder tributario ilimitado con imposición de cargas tributarias desmedidas, sino más bien de una situación que más allá del genérico sometimiento a la Constitución que se manifiesta en un status subjectionis por el que la administración tributaria ha de ejecutar sus facultades para garantizar el cumplimiento de las obligaciones y por el que, el ciudadano contribuyente, está obligado a colaborar con la actividad de dicha administración, así podría afirmarse que se está además ante un deber que siendo de subordinación, no lo es dentro de una relación de poder; se trata más bien de una sujeción al ordenamiento jurídico específica y particular, matizada y limitada por la misma norma constitucional (De la Guerra, 2018, p. 63).

Según la jurisprudencia española nace para los ciudadanos un «status subjectionis» con la administración tributaria que les vincula a estar o soportar las situaciones pasivas de sometimiento al ejercicio por aquella de las potestades administrativas específicas en materia tributaria en orden a la efectividad del cumplimiento por los ciudadanos del deber constitucional de contribuir (Rodríguez Bereijo, 2005, p. 15).

Es decir que como resultado de status subjectionis el contribuyente debe cumplir con las obligaciones derivadas de la obligación específica de tributar, pero cuando de la configuración jurídica de los tributos, el status subjectionis convierta a los contribuyentes en súbditos fiscales, obligados a cumplir con cargas tributarias irracionales, que pongan en riesgo sus derechos, sería posible, al menos teóricamente objetar.

Ahora bien, la dificultad previamente advertida, implica que a diferencia del objetor fiscal que cuestiona el destino del gasto, pero que no se opone erogar con fines sociales; el objetor fiscal que argumenta vulneración de su capacidad contributiva y por lo tanto de sus derechos como contribuyente, no realizaría pago alguno, situación que definitivamente le conllevará procesos sancionatorios, multas e intereses, que agraven aún más su situación económica, ya que no solo estaría incumpliendo con la obligación específica de tributar, sino además con obligaciones formales vinculadas al poder sancionador del Estado.

En esos casos, la justicia constitucional es la única con capacidad para proteger al contribuyente, previa la presentación de una acción, en contra de un acto derivado del ejercicio de las facultades de la administración tributaria, que esté basada en una forma especial de objeción de conciencia fiscal, basada en principios justicia tributaria y derechos del contribuyente vulnerados; esta posibilidad cabe, ya que la Constitución ecuatoriana, no está negado expresamente el derecho a convertirse en objetor fiscal; pero debe estar motivada en afectación real y comprobable.

Sobre este punto cabe una aclaración, tanto la justicia especializada en materia tributaria, como las acciones y garantías jurisdiccionales actualmente existentes son admisibles a trámites por razones de legalidad, y como bien se ha señalado previamente, el debate democrático, el destino del gasto y la justicia impositiva, superan las previsiones legales; por lo tanto, dichas acciones son insuficientes para proteger al contribuyente, ante los supuestos descritos y que caben en la objeción de conciencia.

Ahora bien, frente a las evidentes complicaciones que tiene la objeción de conciencia fiscal basada en vulneración de los principios de justicia tributaria, es necesario considerar otras alternativas. Es así que surge la posibilidad recurrir a la resistencia fiscal, expresión ciudadana inspirada en el derecho constitucional general a la resistencia, que en ningún caso habrá de confundirse con resistencias criminales o desobediencia común, sino más bien a una resistencia legitimada en el incumplimiento por parte de los poderes públicos a los límites que el propio derecho le impone, y que en materia tributaria, se relacionan con la justicia en la distribución de la carga impositiva.

Así pues, el derecho de resistencia no puede ser ni afirmado ni ejercido en tanto y en cuanto no existan límites sobre la actuación del poder estatal, esos límites de la actuación del citado poder necesitarán para su existencia de una norma que los invista de tales, esto es, una norma considerada distinta y superior al titular de la autoridad pública (a sus actos y disposiciones normativas); deberá por tanto existir una mínima contraposición normativa. Finalmente el derecho a la resistencia encontrará justificación en esa suprema norma, siendo configurado como el derecho que detentan los sometidos al poder público a preservar o restablecer el status que aquélla establezca (Ugartemendia, 1999, pp. 214-215).

En ese sentido, se debe considerar que de acuerdo con el artículo 98 de la Constitución ecuatoriana la resistencia consiste en el derecho de los individuos y los colectivos a ejercer resistencia frente a acciones u omisiones del poder público o de las personas naturales o jurídicas no estatales que vulneren o puedan vulnerar sus derechos constitucionales, y demandar el reconocimiento de nuevos derechos.

A diferencia de la objeción de conciencia fiscal que consistiría en la negativa a realizar el pago de los tributos que se consideren injustos, la resistencia fiscal podría ejercerse, al menos en Ecuador mediante acción ciudadana, que de acuerdo con el artículo 99 de la Constitución puede presentarse en forma individual o en representación de la colectividad, cuando se produzca la violación de un derecho o la amenaza de su afectación.

En este punto es menester señalar que en configuración constitucional de la resistencia se encuentra una complicación para el ejercicio a la resistencia fiscal (al menos en Ecuador), se trata pues de un requisito formal, ya que la acción debe ser presentada por escrito ante autoridad competente de acuerdo con la ley.

Ahora bien, la resistencia fiscal si bien contempla la posibilidad de una acción directa por escrito ante autoridad competente, puede y de hecho se manifiesta de manera diferente en materia tributaria, ya que la afectación en caso de vulneración es masiva y corresponde a toda la comunidad de contribuyentes o buena parte de aquella; por lo tanto las acciones escritas suscritas por pocos ciudadanos carecen de legitimidad respecto a todo el conglomerado social. Sin embargo, en caso de darse constituirían una expresión más de democracia directa que podría darse en el ámbito tributario.

Sin embargo, la resistencia fiscal se manifiesta más concretamente en acciones públicas que derivan del principio de la autoimposición y que se ejecutan como manifestaciones soberanas que no requieren de actos escritos de rechazo a una medida tributaria, sino más bien actos cívicos de manifestación democrática (en ningún caso revueltas civiles con tintes políticos o de naturaleza ideológica con brotes de violencia) como rechazo a la política tributaria. Para

probar este punto se hará referencia a hechos ciertos de protesta pública de alto impacto social que decantaron en el retiro de medidas tributarias injustas en el Ecuador.

La resistencia fiscal se caracteriza por ser una alternativa ante; a) la aprobación legal de tributos que cumpliendo con el procedimiento legislativo, son injustos desde el punto de vista económico ya que no respetan la verdadera capacidad contributiva; b) ante la falta de debido debate; es decir por la falta de democracia deliberativa y consensual que implica la vulneración del principio y derecho a la autoimposición; esto puede darse ante la tramitación de leyes económico urgentes con trámite breve y simplificado y con tiempo insuficiente para divulgación, análisis y debate inclusivo con la participación de los diversos actores sociales; así también ante la entrada en vigencia por ministerio de la ley de leyes que creen, extingan o modifiquen tributos, sin aprobación expresa de la función legislativa; y, c) ante el incumplimiento del principio de legalidad y de la reserva de la ley, mediante a la emisión de decretos ejecutivos, reglamentos o la emisión de actos normativos cuyo contenido debía estar obligatoriamente reservado a una ley fiscal y por lo tanto al debate democrático y consecuente aprobación social.

Es decir que la resistencia fiscal cabe cuando los tributos no han sido aprobados democráticamente pese a cumplir con procedimientos legislativos o no son justos desde el punto de vista de la aptitud económica de los contribuyentes.

Para probar este argumento me referiré resistencias fiscales reales, carentes de documento escrito, pero exitosas desde una perspectiva democrática, se trata de hechos ciertos de protesta pública de alto impacto social que decantaron en el retiro de medidas tributarias injustas en el Ecuador. Aun no se ha olvidado que en el año 2015 el Ejecutivo presentó con carácter económico urgente, es decir vulnerando el principio y derecho a la autoimposición, el proyecto Ley Orgánica para la Distribución de la Riqueza, que pretendía reformar la tarifa del impuesto a las herencias, donaciones, legados, y otros acrecimientos patrimoniales, hasta el 47.5% para herederos directos –legatarios–, y de hasta el 75% en los demás casos.

Así también presentó el proyecto de Ley Orgánica reformativa al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía Y Descentralización COOTAD, que contenía la propuesta del Ejecutivo para crear un nuevo impuesto a la ganancia extraordinaria en la transferencia de bienes inmuebles; reforma anunciada públicamente, que pretendía configurar una figura diferente al impuesto a las ganancias por transferencias de bienes y plusvalía ya vigente, y que es administrado por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, esta nueva figura hubiese sido administrada por las mismas entidades, pero solamente dos tercios de la recaudación formarían parte del presupuesto local, la restante tercera parte estaría destinada al financiamiento del Presupuesto General del Estado.

Ante la presentación de estos proyectos el pueblo ecuatoriano salió masivamente a las calles a ejercer “resistencia fiscal” entendida como protesta pacífica pero continua en zonas públicas, tal es así, que ante la presión social el Ejecutivo realizó un “retiro temporal” de ambos proyectos, argumentando que el Ecuador necesitaba estar en paz para recibir la visita de Jorge Mario Bergoglio, el Papa Francisco.<sup>13</sup>

Sin embargo, esto no detuvo al Ejecutivo que en ese momento no pudo reformar mayormente la imposición por herencias y legados, pero insistió en el impuesto a las ganancias extraordinarias, logrado que la Asamblea aprobara, el martes 27 de diciembre de 2016 con una ley de nombre diferente, pero con el mismo objetivo, la denominada

<sup>13</sup> La visita del papa Francisco a Ecuador tuvo lugar entre el 5 y el 8 de julio de 2015.

Ley Orgánica para Evitar la Especulación sobre el Valor de la Tierra y Fijación de Tributos -conocida como Ley sobre plusvalía.

Pero la historia de esta resistencia fiscal estaría lejos de terminar, el descontento sobre esta figura quedó latente en la ciudadanía, a tal punto que mediante consulta popular llevada a cabo el 4 de febrero de 2018, ante la pregunta: ¿Está usted de acuerdo con que se derogue la Ley Orgánica para Evitar la Especulación sobre el Valor de las Tierras y Fijación de Tributos, conocida como “Ley de Plusvalía”, según el Anexo I?. El pueblo se expresó democráticamente en desacuerdo, lo cual decantó en una derogatoria oficial mediante un allanamiento a la voluntad popular por parte de la Asamblea Nacional mediante Registro Oficial Número 206 de 22 de marzo de 2018.

El llamamiento a un referéndum y el pronunciamiento expreso mediante consulta popular, es sin lugar a dudas una forma de expresión de democracia directa que tuvo como antecedente un ejercicio de resistencia fiscal.

La resistencia fiscal no requiere pues no necesita de reclamos escritos, pues de hecho no serían lo suficientemente poderosos para lograr que un Estado de marcha atrás respecto a la toma de decisiones derivadas de la política fiscal, requiere de potentes manifestaciones civilizadas y democráticas de alto impacto social, incluso puede afirmarse que no se requiere exclusivamente de protestas con presencia masiva del pueblo en las calles, puede ejercerse también mediante medios de comunicación masiva, en particular redes sociales.

Un ejemplo de esta manifestación de resistencia fiscal fue el ocurrido recientemente durante la emergencia sanitaria derivada de la pandemia por el virus SARS-CoV-2 y la enfermedad Covid-19 que azotó al Ecuador y generó una iniciativa del Ejecutivo que contemplaba mediante el proyecto de Ley orgánica de apoyo humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del Covid -19 la creación de dos nuevos tributos, en la figura de “contribuciones únicas” que constituían impuestos complementarios a la renta de personas naturales y sociedades. En esta ocasión, la academia, las cámaras de comercio y producción del país y la ciudadanía en general ejercieron presión pública constante mediante redes sociales, llegado ser tal la presión, que el Ejecutivo en persona solicitó a la Asamblea aprobar la norma sin incluir las mencionadas contribuciones,<sup>14</sup> la ley fue aprobada el 15 de mayo de 2020 sin contemplar la creación de dichos tributos.

Si bien en su mayoría este trabajo contiene una propuesta teórica basada en una hipótesis garantista del contribuyente, sostenida teoría de varias épocas, pero sobre todo en corta pero simbólica casuística contemporánea, finalmente la propuesta parte de la necesidad de reconocer a los contribuyentes como ciudadanos asistidos de derechos, más allá de los derechos que se le reconocen sede administrativa o jurisdiccional; derechos que forman parte de su ciudadanía.

Así, la autoimposición, la objeción de conciencia fiscal y la resistencia fiscal, son formas de expresión del pueblo, que es quien paga los tributos y al propio tiempo debería beneficiarse plenamente de los servicios y del gasto público; por lo tanto, tiene derecho a manifestar clara y abiertamente su posición sobre los procedimientos para aprobar tributos, sobre el contenido de las leyes fiscales, sobre la justicia y equidad en la contribución y sobre el destino del recurso tributario, y sobre esos derechos no basta con esbozar teóricamente estos conceptos, se necesita materializarlos y reconocerlos.

<sup>14</sup> «He pedido a los legisladores que nos respaldan, y ahora pido a la Asamblea, que eliminen de la Ley Humanitaria todo lo relacionado con contribuciones, para de esa manera aprobar las normas que permitan llegar pronto a acuerdos». Ese mensaje escribió el presidente Lenín Moreno la tarde de este jueves 14 de mayo del 2020, en su cuenta de Twitter” (EL COMERCIO, 14 de mayo de 2016) Disponible en: <https://url2.cl/LVTXB>

## 5. Conclusión

Lo descrito en este artículo pretende únicamente demostrar que una ley tributaria no constituye la última palabra del Estado en materia fiscal, desde el origen durante la creación de los impuestos se encuentra reconocida por la doctrina, la autoimposición tanto como principio como derecho para garantizar que las medidas tributarias sean justas y cumplan con todos los procedimientos legislativos que garanticen el debido debate en ejercicio de la democracia representativa, deliberativa y consensual; de esa forma la autoimposición implicaría responsabilidad cívica y aceptación ciudadana de tales medidas.

Pero además, ante la conversión del legítimo *status subjectionis* –que permite el cumplimiento de las obligaciones tributarias– en desviación o abuso de poder que ponga en estado de indefensión a los contribuyentes frente al Estado como consecuencia de aprobación y aplicación de tributos injustos o carentes de legitimidad ciudadana, se encuentran reconocidas por la doctrina calificada, las alternativas de la objeción de conciencia y resistencia fiscal, que para efectos de aplicación práctica deberán ser cuidadosamente analizadas y ejecutadas por los ciudadanos contribuyentes con la finalidad ejercer sus derechos, sin incurrir en prácticas deshonestas para reducir la carga tributaria e incumplir con obligaciones tributarias legítimas; ante todo estas alternativas democráticas se orientan a garantizar participación activa en la toma de decisiones sobre el contenido de los tributos, los límites a la capacidad contributiva y el destino del recaudo tributario. Estas formas de expresión democrática, no constituyen llamados a la desobediencia, ni al incumplimiento de las obligaciones tributarias. Son medidas para demandar y practicar más democracia, en específico en el ámbito fiscal.

Si bien es cierto estas alternativas no han sido profundamente desarrolladas por la doctrina y aún no existe jurisprudencia ecuatoriana al respecto, esto no significa que no sean alternativas viables para garantizar los derechos del contribuyente, con las salvedades del debido análisis de la aplicación de tales alternativas y sus efectos jurídicos actuales so pena del incumplimiento de las normas vigentes. En ambos casos es necesario que los contribuyentes que sientan afectados sus derechos demuestren fehacientemente tales vulneraciones, de tal forma que ni la justicia constitucional ni los poderes públicos puedan negar la justicia impositiva. Sobre esto último es imprescindible indicar que la aproximación del presente artículo es de carácter teórico y que no ha sido objeto de análisis la aplicación práctica de las alternativas presentadas salvo por la referencia a casuística interesante.

El camino para el reconocimiento de estos derechos y acciones aún es largo, la academia necesita desarrollar a profundidad estos conceptos, identificar los parámetros, elementos, requisitos de procedibilidad, y demás necesarios para garantizar acción eficiente de las mismas.

Mientras tanto, les corresponde a los ciudadanos en ejercicio de sus derechos, en cumplimiento de las premisas de la democracia tanto representativa como participativa, elevar su voz de protesta ante medidas tributarias injustas, exigir y demandar del Estado el cumplimiento de los derechos fundamentales, mediante asignaciones presupuestarias eficientes, control del gasto público y lucha en contra de la corrupción.

Sólo de esa forma la ciudadanía logrará ser escuchada, y el Estado tendrá que cumplir con sus obligaciones, en el marco del respeto de los derechos fundamentales, si un pueblo no protesta, incluso si se trata de la materia tributaria que resulta ser tan inhóspita y técnica, está aceptando medidas tributarias injustas.

**Referencias bibliográficas**

- Alvarado, L. (2011). El principio de reserva legal en materia tributaria. *Revista Jurídica de Derecho Público*. Tomo 5. 16. Guayaquil: Universidad Católica Santiago de Guayaquil, 79-120.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (1993). La objeción de conciencia fiscal: a propósito del auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo de 1993. *Revista Crónica Tributaria* N° 68, 97-105.
- De la Guerra E. (2017) “Aportes de la Carta Magna a la configuración del deber de contribución al gasto público y sus límites constitucionales”. En Claudia Storini coord. Carta Magna y nuevo constitucionalismo latinoamericano: ¿ruptura o continuismo? Quito: UASB-CEN. 225-235.
- De la Guerra E. (2018) *El deber de contribución al gasto público. Principios que lo informan y derechos del contribuyente*. México D.F.: Porrúa.
- De la Guerra E. (2019) “Tributación con enfoque de género”. En Miriam Ivanega Coord. Igualdad y género. Buenos Aires, Thomson Reuters-La Ley, 269-303.
- Downs, A. (1960) Why the Government Budget is Too Small in a Democracy. En *World Politics*, Vol. 12, Núm. 4, julio, 541-563.
- Elizondo Mayer-Serra, C. (2002). “Impuestos, Democracia y Transparencia”. *Serie Cultura de la rendición de cuentas* N° 2, México, D.F.
- Escribano Francisco. (2009) La configuración jurídica del Deber de Contribuir, 2da. ed., versión corregida y aumenta de la Academia Internacional de Derecho Tributario, Lima: Griley.
- Ferreiro Lapatza J. (2003) Impuesto al tonto, castigo al listo y permio al delincuente. *Revista Quincena Fiscal*, 1. pp.9-12.
- García Novoa C. (2012). *El concepto de tributo*. Madrid: Marcial Ponds.
- Gascón Abellán, M. “En defensa de la objeción de conciencia como derecho general”. *Revista Cultura de la Legalidad* N°15, octubre 2018 – marzo 2019, 85-101.
- Gutiérrez G. y Marchetti Mrcelo, (2018). *Límites a la creación y recaudación de impuestos. El control del gasto público*. Montevideo: AMF Editorial.
- González García E. (1980). Principio de legalidad tributaria en la Constitución de 1978. *Seis Estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Juan Rey de Inglaterra (1215) Carta Magna. Versión traducida. Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de Universidad Autónoma de México, (2013). <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2698/17.pdf>>
- Martínez Lago M.A. (1990). Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad, *Gaceta Fiscal* N° 81. 135-146.
- Navarro-Valls, R. y Martínez-Torrón J. (1997). Las objeciones de conciencia en el derecho español y comparado. Madrid: McGraw Hill.
- Olmos Ortega, M.A. y Puchades Navarro M.A. (1997). La objeción de conciencia fiscal: los términos de la controversia en las economías modernas. *Palau 14 Revista Valenciana de Hacienda Pública* N° 29, 111-126.
- Palomino, R. (1994). Las objeciones de conciencia. *Conflictos entre conciencia y ley en el derecho norteamericano*. Madrid: Editorial Montecorvo.
- Peraza, Arturo (2005), “Democracia participativa y derechos humanos”, *Revista Aportes Andinos: Gobernabilidad, democracia y derechos humanos* N° 13, 1-8.

- Pérez Royo, F. (1985). Principio de legalidad, deber de contribuir y Decretos-Leyes en materia tributaria. *Revista Española de Derecho Constitucional* N°13, 41-70.
- Rawls, J. (1979). *Teoría de la justicia*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Rodríguez Bereijo, A. (1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista española de Derecho Financiero*, 100, 593-626.
- Rodríguez Bereijo, A. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Revista española de Derecho Financiero*, N° 125, 5-40.
- Rodríguez Burgos, K.E. (2015) “Democracia y tipos de democracia”. En: *Ciencia política: perspectiva multidisciplinaria*. México D.F.: Tirant lo Blanch, 49-66.
- Ugartemendia Eceizabarrena, J. I. (1999). El derecho de resistencia y su “constitucionalización”. *Revista de Estudios Políticos* (Nueva Época), N° 10, 213-245.
- Villoria, M. (2010). La democratización de la administración pública: marco teórico. En Ruiz-Huerta Jesús y Manuel Villoria (coord.) *Gobernanza democrática y fiscalidad*. (pp. 87-118) Madrid: Tecnos
- Vogel, K. (1979) La Hacienda Pública y el Derecho constitucional, en *Hacienda Pública Española* N° 69, 15-23.

### **Legislación**

- Ecuador, (2008) Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008. Última modificación: 13-jul-2011.
- España, Constitución Española (1978). Publicado en: «BOE» núm. 311, de 29 de diciembre de 1978.
- Consejo Europeo (1952), *Protocolo Adicional al Convenio Para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales*. París: 20 de marzo de 1952)

### **Otras fuentes**

- Ecologistas en Acción. (2020) Campaña de objeción fiscal. <<https://www.ecologistasenaccion.org/5092/campana-de-objecion-fiscal/>>
- Alternativa Antimilitarista-MOC, (2020) *Campaña de Objeción Fiscal al Gasto Militar*. <<https://www.grupotortuga.com/Campana-de-Objecion-Fiscal-al,305>>

# Iuris Dictio.

Nº 26, DICIEMBRE 2020

E-ISSN 2528-7834

*Miscelánea*

*m*

i

S

C

e

*l*

á

n

*e*

a

•



# EL DOLO: INDICADORES OBJETIVOS DE RESPONSABILIDAD EN EL PROCESO PENAL

## Mens rea: objective indicators of responsibility in the criminal process

VICENTE VÁSCONEZ MERELO<sup>1</sup>

Investigador independiente, Quito, Ecuador

### Resumen

La comprobación del dolo y elementos subjetivos del tipo distintos al dolo en el marco de un proceso penal es en demasía complicada, pues fácilmente se advierte la imposibilidad para el juzgador de conocer lo que el ejecutor de la conducta tenía en mente al momento de quebrantar la norma y poner en riesgo los bienes jurídicos protegidos. En tal circunstancia, esta obra se encamina a proveer al operador jurisdiccional y a cualquier amante del Derecho penal, de los indicadores fácticos que servirán para demostrar que en el caso concreto el sujeto activo conocía que su conducta era riesgosa para la indemnidad de los bienes jurídicos.

### Palabras clave

Dolo, Elementos subjetivos del tipo distintos al dolo, Generalizaciones, Inferencias, Proceso penal, Carga de la prueba.

### Abstract

The verification of the mens rea and subjective elements of the type other than the mens rea in the context of a criminal proceeding is too complicated, since the impossibility for the judge to know what the executor of the conduct had in mind at the time of breaking the rule and put at risk the protected legal assets. In this circumstance, this work is aimed at providing the jurisdictional operator and any lover of criminal law, with the factual indicators that will serve to demonstrate that in the specific case the active subject knew that his conduct was risky for the indemnity of legal property.

### Keywords

Mens Rea, Subjective Elements of the Type Other Than Mens Rea, Generalizations, Inferences, Criminal Proceedings, Burden of Proof.

## 1. Introducción

Se ha visto que en el estudio del saber jurídico-penal se ha dado especial atención a los problemas dogmáticos de la parte sustantiva y es en el sistema jurídico Continental Europeo en donde se vislumbra con mayor nitidez dicha aseveración. Pese a ello, el Derecho penal adjetivo en general y el Derecho probatorio en especial, han recibido especial atención de autores de raíces anglosajona y en razón de ello se ha logrado gran profundización científica en este ámbito.

<sup>1</sup> Abogado por la Universidad Católica del Ecuador, especialista en Derecho penal por la Universidad de Belgrano, Máster en Derecho con orientación en Derecho penal por la Universidad de Palermo, Doctorando en Derecho por la Universidad de Palermo, Buenos Aires-Argentina. Correo electrónico: vvasconez@hotmail.es; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3617-7292>



Ahora bien, indudablemente, las instituciones jurídicas del Derecho sustantivo tienden a vincularse de una forma muy estrecha con las instituciones del Derecho adjetivo; así pues, de entre tantos conceptos que se estudian en ambos enfoques del Derecho penal, el dolo ha sido un elemento problemático que ha avivado fervientes discusiones académicas. Por un lado, se avizora gran desacuerdo sobre cuál debe ser el contenido del dolo, y por otro lado, se discute cuáles serán los indicadores fácticos que permitan dar por confirmada su existencia en un supuesto de hecho con relevancia penal.

En ese sentido, la investigación que continúa se encamina a decantarse en primer lugar sobre una de las teorías dominantes del dolo y, consecuentemente, se abordarán los que a mi juicio resultan ser indicadores idóneos para su comprobación en el proceso penal. Además, se verá que la estructura probatoria tendiente a la comprobación de los elementos subjetivos del tipo distintos al dolo, sin alejarse por completo de la estructura requerida para el dolo, tiene ciertas particularidades que empujan a estudiarlo en un capítulo diferente. Por último, se establecerá cuál es el impacto en la distribución de cargas probatorias y de persuasión como consecuencia de aceptar como válidos los criterios propuestos.

## **2. El concepto de dolo en la doctrina**

Se ha visto en la discusión académica sobre el sistema del hecho punible que, el dolo ha sido objeto de estudio y debate desde su primera concepción sistemática, esto es, en el sistema ideado por Franz Von Liszt, Ernst Von Beling y los aportes del profesor Gustav Radbruch. No obstante, a pesar de su extendido análisis y discusión no se ha llegado a un acuerdo sobre los elementos que deben conformarlo y es por ello que, abundan decisiones judiciales disonantes y aquello deriva en vasta incerteza para el ciudadano. Por tanto, con el objetivo de adoptar una postura sobre una de las teorías del dolo y con ello trazar la hoja de ruta para los capítulos siguientes, en lo que sigue se analizará las características fundamentales de las tres principales teorías del dolo que suenan fuerte en la doctrina dominante, veamos:

### **2.1. Teoría de la voluntad**

En términos sistemáticos, la teoría de la voluntad del dolo ha sido hija de la corriente finalista liderada por el maestro Hans Welzel (1956), pues el conocimiento y voluntad que debe tener el sujeto sobre los elementos objetivos del tipo penal no es otra cosa que la concreción de lo que el maestro precitado denominaba “el concepto personal del injusto” (p. 70); en consecuencia, únicamente se configuraba un injusto penal cuando el sujeto ha ejecutado una conducta final, es decir, una conducta guiada por el conocimiento y voluntad de violar la norma.

Por su parte, desde la doctrina argentina, Maximiliano Rusconi (2016) se ha decantado por la teoría de la voluntad del dolo, pues argumenta de la siguiente forma:

No solo debe darse la oposición objetiva a la norma imperativa, sino que, además, para la imputación del delito doloso de comisión, el sujeto debe haber tenido conocimiento y voluntad de realizar el tipo objetivo descrito. A ese conocimiento y a esa voluntad le llamamos “dolo”. [...] Dolo, para la doctrina mayoritaria, es el conocimiento y la voluntad para realizar el tipo objetivo (p. 470).

Asimismo, en la doctrina argentina, hasta la obra de 1995, Donna se adhería a esta rama de pensamiento y escribía textualmente lo siguiente: “En principio, el dolo tiene un componente intelectual, esto es, el saber, y otro volitivo, que se refiere, sin lugar a dudas, al tipo objetivo” (p. 90). No obstante, como es bien conocido, en la actualidad el profesor argentino defiende un

concepto más normatizado de dolo. Por su parte, en la doctrina española, el profesor Bacigalupo (1996) también se adhería a esta teoría al decir que: “La realización del tipo objetivo es dolosa cuando el autor ha sabido de ella y la ha querido. El dolo, por tanto, es el conocimiento y la voluntad de la realización del tipo” (p. 103).

De esta manera, según los autores que se inclinan por la tesis de la voluntad, el elemento cognoscitivo deberá comprender tanto los elementos normativos como también los descriptivos del tipo penal, y una vez adquirido dicho conocimiento, el sujeto deberá tomar la decisión de lesionar el bien jurídico (elemento volitivo). Pese a ser la concepción tradicional del dolo, todavía sus adeptos, tales como Muñoz Conde y García Arán (2010) estiman que tiene plena vigencia, a tal punto de que ellos y otros autores consideran que sigue siendo la teoría dominante (p. 267). No obstante, lejos se encuentra la teoría de la voluntad del dolo de ser dominante en la doctrina, pues le ha llovido críticas por doquier y aquello trajo como consecuencia que otras teorías ganen protagonismo.

## 2.2. Teoría de la representación

Un sector muy importante de la doctrina, por no decir el mayoritario, ha ido prescindiendo del elemento volitivo en la teoría del dolo para quedarse únicamente con el cognitivo, pues entienden que este es un elemento esencial en la constatación de la tipicidad subjetiva, y prueba contundente de ello es que, de no estar presente, estaríamos frente a uno de los llamados “errores de tipo”. Así lo vengo sosteniendo desde hace tiempo y, en la obra titulada *Las decimonónicas ideas del legislador ecuatoriano: política criminal y dolo en la reforma al COIP*, argumenté de la siguiente manera:

Bajo esta forma de concebir al dolo –se hace referencia a la teoría cognitiva o de la representación–, por lo menos debe existir el conocimiento acerca de los presupuestos esenciales del tipo objetivo, y prueba de ello es que, en el análisis de la institución del error de tipo, cuando existe un conocimiento imperfecto o desconocimiento vencible o invencible, la regla es que se excluya el dolo; consecuentemente, constituye un requisito esencial la presencia del aspecto cognoscitivo (2020, p. 258).

Por su parte, el profesor Armando Sánchez Málaga (2016) destaca en su obra *El dolo: fenómeno espiritual o atribución normativa* que, la teoría de la representación se caracteriza por lo siguiente:

A diferencia de las teorías de la voluntad que sostienen que el dolo está conformado por un elemento cognitivo como por otro volitivo, otorgando preeminencia al segundo; las teorías de la representación plantean que únicamente resulta relevante el elemento cognitivo. [...] lo trascendente es entonces la representación que el sujeto activo del delito tiene del riesgo que crea (p. 248).

Ahora bien, la teoría de la representación pretende evitar que la existencia del dolo en el sujeto activo esté subordinada a la voluntad de realización del peligro o lesión para los bienes jurídicos, puesto que, para los autores que dan por cierta esta teoría es suficiente con que el sujeto se haya representado la situación peligrosa para los bienes jurídicos. Es así que, la doctrina que se inclina por esta teoría argumenta que el resultado de una infracción siempre es producto del azar y que lo único que deberá valorarse es la conducta del sujeto activo. Con un argumento semejante, en defensa de la teoría del conocimiento, el profesor Greco (2017) arguye que:

El conocimiento en sentido psicológico es, por tanto, necesario para el dolo, porque solo este genera dominio sobre la realización del hecho, el cual justifica una punición más severa por aumentar tanto la necesidad de prevención como la responsabilidad de quien actúa (p. 20).

Por tanto, luego de todo lo expuesto, bien se puede aseverar que, los conocimientos del individuo en la ejecución de una conducta le permitirán representarse un riesgo para bienes jurídicos protegidos por la norma y, en consecuencia, solo aquello será importante y necesario para comprobar la existencia de una conducta dolosa.

### 2.3. Teoría objetiva

Finalmente, existe una corriente doctrinal que ha llevado a las últimas circunstancias las críticas efectuadas a las teorías del dolo que son atravesadas por elementos psicológicos, pues entienden que resulta arbitrario que dependa de cada persona la existencia o ausencia de dolo, sino que, lo correcto es que esta depende de parámetros normativos, o lo que es igual, de criterios objetivos estandarizados. Es así como lo entiende Ragués I Vallés (1999), quien, parafraseando a la profesora Ingeborg Puppe, ha sostenido que lo correcto es que sea el Derecho que ofrezca los criterios necesarios para identificar cuando un peligro es lo suficientemente relevante para la realización del tipo y no así, que esto quede librado a la subjetividad de cada ser humano.

Además, ciñéndonos a una crítica de carácter probatorio, la teoría objetiva se decanta por el argumento de que es irrelevante lo que el sujeto haya conocido o querido en el momento de la ejecución de la infracción, en razón de que nadie puede meterse en cabeza de otro para corroborarlo. Por tanto, desde la teoría objetiva se arguye que una conducta es dolosa cuando esta sea riesgosa para el derecho, y ese riesgo se medirá mediante parámetros objetivos derivados únicamente de la norma. Este último criterio lo defiende Lesch (2001), quien argumenta que:

[...] el dolo, con independencia de que se ubique en la culpabilidad o en el injusto, es una reliquia del antiguo concepto psicológico de culpabilidad y, en tal medida, un cuerpo extraño en una teoría de la imputación que, por lo demás, es puramente normativa (p. 17).

Sobre las dificultades probatorias de las teorías de la voluntad y de la representación, Ramón Ragués I Vallés (1999) manifiesta lo que sigue:

[...] una aplicación coherente de los enfoques psicológicos implicaría la práctica renuncia a la posibilidad de condenar por delito doloso. Entiende que una aplicación estricta de la idea según la cual sólo resulta legítimo condenar a un sujeto por delito doloso cuando consigan averiguarse determinados datos psíquicos que concurrieron en el momento de realización del comportamiento objetivamente típico hace imposible cualquier condena por delito doloso (p. 520).

Por todo esto, se avizora con mayor asiduidad en autores de filo funcionalista sistémico que, por razones pragmáticas y político-criminales resulta más conveniente desapegarse de los viejos elementos psicológicos que rondaban la tipicidad subjetiva. No obstante, siendo que la responsabilidad en el Derecho penal es subjetiva, parece ser que prescindir de dichos elementos psicológicos acarrearía un inevitable desbordamiento del poder punitivo del Estado y sin mencionar que, la dignidad del ser humano también se vería menoscabada, pues el hombre no respondería penalmente en razón de sus representaciones, sino que, su responsabilidad se fundamentaría en lo que terceras personas entiendan como peligroso para un bien jurídico.

## 2.4. Toma de postura

Se ha plasmado los lineamientos generales de las tres teorías dominantes sobre el dolo; no obstante, queda mucha tela por cortar sobre este tema y tampoco me he adentrado al estudio de las sub-teorías que se desprenden de cada una de las aludidas *ut supra*, pues no es el objetivo primordial de la investigación. Ahora bien, sí es pertinente desde ya adoptar una postura sobre una de las teorías, pues aquello servirá como piso teórico para el desarrollo del resto de la investigación; así pues, para empezar por el final, sobre la teoría objetiva del dolo se ha dicho que prescindir de los elementos subjetivos dotaría un modelo práctico y racional de imputación. Sin embargo, parte de la doctrina que se adhiere a esta postura no descarta la existencia de elementos cognitivos y volitivos, pues así puede evidenciarse de las palabras de Silva Sánchez (2010) al indicar que “no basta con un conocimiento naturalístico, sino que debe darse un conocimiento del contenido de sentido social del hecho” (p. 649), y también de los argumentos de Sánchez Málaga (2016), quien aduce lo que sigue:

Como se ha visto en los puntos precedentes, pueden distinguirse dos enfoques normativos del dolo. Por un lado, el enfoque de las teorías normativas volitivas, que, además de imputar el conocimiento al sujeto, consideran indispensable atribuir una decisión –o voluntad– al mismo. Ejemplos de esta corriente son la teoría de la decisión de Roxin y la teoría de los indicadores de Hassemer (p. 69).

Por tanto, parece ser que el ofrecimiento de un modelo racional tendiente a la certeza mediante un baremo objetivo, no se da efectivamente. Sin dejar de mencionar las críticas efectuadas en el último párrafo del subcapítulo que antecede, pues a todas luces resalta una inminente expansión del poder punitivo del Estado y una muy peligrosa vulneración a la dignidad del hombre por pretender hacerle responsable de hechos que talvez nunca tuvo la oportunidad de representarse.

En lo que respecta a la teoría de la voluntad del dolo, el hecho de que el elemento volitivo esté encaminado a la realización de la conducta y a la obtención del resultado típico trae consigo serias complicaciones. A mi juicio, es acertada la crítica de los defensores de la teoría de la representación cuando indican que el resultado siempre dependerá de una cuota de azar. Por tanto, la comprobación del dolo no puede supeditarse a la voluntad del sujeto activo encaminada a obtener un resultado típico, puesto que, de aceptarse esta tesis, la distinción entre dolo y culpa estará sujeta a la voluntad del actuante, misma que podría fundarse en suposiciones arbitrarias y aquello significaría que aun cuando exista una conducta riesgosa para un bien jurídico, vista desde la perspectiva de cualquier ciudadano concienzudo o a su vez desde una perspectiva objetiva, no podría calificarse judicialmente que estamos en presencia de una conducta dolosa.

Bajo esta inteligencia, se sostendrá en la presente investigación que aun a pesar de las críticas o falencias que pueda tener la teoría de la representación del dolo, estimo que es la más cercana a dar en el clavo en miras a una teoría consistente desde una perspectiva tanto teórica como práctica. En este sentido, sin dar más largas al asunto, dolo será el conocimiento que tenga un individuo sobre el riesgo que su conducta genera para bienes jurídicos protegidos; y, consecuentemente, será sobre este elemento que deberá recaer el análisis probatorio tendiente a su acreditación en el proceso penal.

## 3. Elementos subjetivos del tipo distintos al dolo

La parte especial de un código penal nos ofrece una extensa gama de conductas relevantes para el Derecho penal, a pesar de que la mayoría de ellas no requieren elementos subjetivos distintos

al dolo, existen ciertos delitos que demandan la constatación de motivaciones, fines y objetivos especiales para que la conducta pueda subsumirse en el tipo penal. En este sentido, Claus Roxin (1999) tiene escrito que:

En los delitos de intención se incluye tipos en los que la intención subjetiva del autor debe ir dirigida a un resultado que va más allá del tipo objetivo, p. ej. A la apropiación en el hurto. [...] casi todos los restantes tipos con elementos subjetivos se abarcan mediante la categoría, algo vaga, de delitos de tendencia, con la que se alude a los delitos en los que una tendencia subjetiva es inherente a un elemento típico o codetermina el tipo (clase) de delito. Ejemplos de la primera clase nos lo proporcionan los delitos sexuales, en los que solo su tendencia lúbrica le da su carácter sexual a la conducta externa del autor. [...] a la segunda clase pertenecen sobre todo ciertas intenciones, como las que se expresan con los términos “en su propio provecho patrimonial” (p. 317).

Por lo que, siguiendo esta línea argumental, los elementos subjetivos del tipo distintos al dolo requieren ser probados para que una conducta pueda subsumirse en el delito que se pretende imputar. Para ganar en claridad, diríamos que en el homicidio doloso únicamente se requiere comprobar que el sujeto activo tenía conocimiento actual del riesgo que su conducta generaba para la vida de otro individuo. No obstante, en el delito de femicidio no bastará que se compruebe que el sujeto activo de la infracción conocía de la peligrosidad que su conducta generaba para la vida de otra persona, sino que, deberá acreditarse más allá de toda duda razonable que el autor tenía un motivo misógino o cometió el crimen en razón de la condición de género del sujeto pasivo.

#### **4. La prueba del dolo en el proceso penal**

Es cierta la crítica de la teoría objetiva del dolo sobre que nadie puede inmiscuirse en los pensamientos de otra persona para saber si tuvo dolo en la perpetración de un crimen. Sin embargo, lo que sí puede hacerse es constatar el conocimiento del riesgo de una conducta delictiva mediante indicadores fácticos. A continuación, se evaluarán los medios probatorios e indicadores que permitirán corroborar o negar la existencia del dolo en el proceso penal.

##### **4.1. La confesión del procesado**

Del sentido común se desprende que principalmente puede corroborarse el conocimiento del riesgo en la ejecución de un acto a través del testimonio que el propio ejecutor de la conducta disvaliosa efectúe, pues este, siendo el protagonista de la acción u omisión puede proveer información que permita inferir el conocimiento del riesgo para los bienes jurídicos. En esta línea, Ramón Ragués I Vallés (2004) en su artículo *Consideraciones sobre la prueba del dolo* ha mencionado lo siguiente:

Tradicionalmente se ha entendido que, para la prueba de los hechos psíquicos, existen dos grandes medios probatorios. En primer lugar, la confesión autoinculpatoria, que, según suele afirmarse, es la prueba por excelencia de la existencia de dolo, puesto que sólo el acusado sabe realmente qué pasaba por su cabeza en el momento de cometer los hechos (p. 18).

Por tanto, puede verse cómo la doctrina está de acuerdo en que efectivamente es el testimonio del criminalizado que puede ofrecer un fundamento sólido para que en la tarea jurisdiccional los jueces puedan advertir la presencia de dolo en una conducta relevante para el Derecho penal.

Sin embargo, este indicador no puede por sí solo constituir prueba suficiente para afirmar la presencia de dolo en una conducta, puesto que las particularidades del contexto en que se la ejecutó, sin lugar a dudas, ofrecerá un reaseguro para la decisión final del juzgador sobre la presencia o ausencia de dolo.

#### 4.2. Los indicios

De la cotidianidad judicial se desprende que no es muy usual comprobar el dolo a través de la confesión del procesado; lo cierto es que generalmente serán los indicios fácticos que proveerán los medios que necesita el juzgador para inferir que efectivamente ha existido conocimiento actual del riesgo de lesión para los bienes jurídicos. En este sentido, Ragués I Vallés (2004) propone establecer reglas para la atribución de dicho conocimiento, y señala lo siguiente:

En el caso de la “prueba del conocimiento” la elección de un criterio teórico que permita determinar la solución correcta exige analizar el contenido de las denominadas “reglas de experiencia” y, de forma más precisa, de aquéllas que pueden denominarse “reglas de experiencia sobre el conocimiento ajeno”, que sirven para determinar, a partir de la concurrencia de ciertos datos externos, qué es lo que se representó una persona en el momento de llevar a cabo una determinada conducta (p. 19).

Bien, pero las reglas de la experiencia que se propone como herramienta para justificar la presencia del dolo no se refiere a una construcción unipersonal; es decir, no se justifica en la experiencia que pueda tener el juzgador sobre un determinado caso, sino que esta deberá fundamentarse en las reglas que gozan de amplio consenso social como producto de la interacción en una comunidad. Adoptar este baremo, según Ragués I Vallés (2004) se justificaría “por la función social que el Derecho penal desempeña, una función que sólo tendrá consecuencias legítimas si los mensajes que la justicia penal dirige son aceptables y comprensibles desde el punto de vista los ciudadanos” (p. 20).

Bajo esta línea argumental, hay que decir que el baremo de las reglas de la experiencia social es dinámico, esto significa que las cualidades del sujeto actuante y el contexto en que se ejecute la conducta serán variables que determinarán la presencia del dolo. En suma, rosando los criterios de las teorías objetivas del dolo, lo que deberá tomarse en cuenta será el deber de conocimiento del riesgo típico y la imposibilidad de confianza racional; a estas últimas, la doctrina las ha catalogado como condiciones de imputación, así pues, Sánchez Málaga (2016) las concibe como “aquellos elementos que indican que el sujeto dispone de conocimiento en un caso concreto” (p. 558). De igual forma, es importante destacar que suele sumarse otro criterio que consiste en la posibilidad efectiva de conocimiento; sin embargo, no es correcto aceptarla como indicador del dolo, sino más bien, como un indicador del conocimiento potencial de la antijuridicidad en la categoría de la culpabilidad.

Sobre el deber de conocimiento del riesgo típico, siendo la primera condición tendiente a la comprobación del dolo, hay que decir que el Derecho no nos exige conocer fuentes de peligro más allá de lo que nuestro sentido común nos indica o determinadas profesiones o actividades demandan. Sin ser partidario de una línea de pensamiento funcionalista sistémica, he de aceptar que algunos de los presupuestos de dicha escuela resultan ser atractivos a la hora de la determinación del dolo, pues la teoría de los roles ideada inicialmente por Niklas Luhmann y adoptada posteriormente por Jakobs parece ofrecer importantes indicadores para el ejercicio de esta tarea.

En razón de lo último, Percy García Caveró (2005) en su artículo *La imputación subjetiva y el proceso penal* hace suyos los argumentos de Jakobs y arguye el siguiente criterio:

Si el delito se define como la atribución de un rol atribuido a la persona del autor, resulta lógico que los criterios de imputación del conocimiento se ordenen con base en el rol infringido por el autor. En este sentido, el proceso de imputación del conocimiento debe partir de las competencias de conocimiento que el rol impone al autor. El rol penalmente relevante puede ser de dos tipos: el rol general del ciudadano, que impone un deber negativo a todo ciudadano de configurar su propia esfera de organización sin lesionar a nadie, y los roles especiales, que obligan positivamente al titular de una posición institucional a mantener una situación socialmente deseable. Ambos tipos de rol exigen un conjunto de competencias de conocimiento a su titular (p. 135).

Ahora bien, sobre la imposibilidad de confianza racional, es necesario partir nuevamente de las reglas de la experiencia social, pues el juzgador podría inferir la presencia de dolo cuando un sujeto realiza una conducta que según el aprendizaje producto de la interacción en la comunidad resulta evidentemente riesgoso para bienes jurídicos de terceros. Por ejemplo, es evidente que cualquier persona conoce que dispararle a quemarropa a otra genera un riesgo para su vida. Aquí habría que hacer un análisis bipartido y Sánchez Málaga (2017) lo resume en el siguiente argumento:

[...] Por un lado, debe medirse el peligro concreto de realización del delito desde parámetros objetivos y no subjetivos. Por otro lado, debe atenderse a las circunstancias específicas en las que actuó el sujeto, a efectos de determinar si, desde un parámetro intersubjetivo, le era accesible el peligro concreto. La accesibilidad del peligro concreto debe ser medida en atención a aquello que expresa la conducta del sujeto, al sentido que esta le otorga al hecho. Si el resultado de este doble examen es que efectivamente existía un peligro concreto de realización del delito y el sujeto activo estuvo en condiciones de conocer dicho peligro, entonces debe concluirse que cualquier alegación de confianza en la no realización del riesgo o en la no producción del resultado es irracional y no puede ser admitida como excluyente de la imputación dolosa (p. 574).

En suma, el baremo de la experiencia social nos provee de otro indicador fundamental para corroborar el conocimiento de que una conducta es riesgosa para bienes jurídicos; se habla de las conductas que según el acuerdo social son aptas o idóneas para producir determinados resultados. Un ejemplo claro sobre este punto es que resulta evidentemente riesgoso para la integridad de los transeúntes lanzar por el balcón un televisor en una hora del día con mucha afluencia. Así también lo entiende Ragués I Vallés (2004), quien en referencia a las conductas especialmente aptas indica lo siguiente:

En el caso en que el acusado haya realizado una conducta especialmente apta no deberá prosperar ninguna alegación por su parte en el sentido de haber desconocido en concreto el riesgo que estaba generando y, consecuentemente, se le deberá atribuir a título de dolo la causación del resultado correspondiente (p. 24).

Por otro lado, ciertas conductas que son consideradas socialmente como riesgosas, siempre que sean llevadas a cabo conforme la regulación de una norma, no serán consideradas peligrosas a los ojos del derecho penal. Nuevamente, el profesor Ragués I Vallés (2004) cataloga a estas conductas como neutras y explica lo siguiente: “En cambio, otros comportamientos como conducir un automóvil son sólo neutros en relación con el resultado, pues, aunque

objetivamente pueden ocasionar una muerte, en la experiencia social esta consecuencia no es algo indisociablemente ligado a su realización” (p. 25).

Con todo lo enunciado sobre las reglas de la experiencia, no hay que dejar de mencionar que es un indicador compuesto por generalizaciones, por lo que es fundamental establecer límites ante la posibilidad de construir generalizaciones irracionales. Anderson, Schum y Twining (2015), en su obra *Análisis de la prueba*, nos ofrecen un concepto de generalización y advierten que constituye “una proposición general que se asume como verdadera y que se usa para argumentar implícita o explícitamente que una conclusión ha sido probada” (p. 447).

En la misma línea, los autores de *Análisis de la prueba* sostienen que las “generalizaciones son peligrosas en la argumentación acerca de cuestiones de hechos dudosas o controvertidas, porque tienden a proporcionar razones inválidas, ilegítimas o falsas para aceptar conclusiones basadas en inferencias” (Anderson et al., 2015, p. 337). Por tanto, el objetivo será determinar cuál es el tipo de generalizaciones que puedan ser fiables para el proceso de comprobación del dolo.

Como se había resaltado en líneas anteriores, las reglas de la experiencia a las que hace mención la doctrina y que se aceptan como válidas en la presente investigación, no están atadas a representaciones infundadas de los juzgadores, sino que, su cable a tierra está constituido por las generalizaciones que una sociedad acepta como válidas. En ese sentido, según Anderson et al. (2015), las generalizaciones pueden ser: específicas del caso, generalizaciones de contexto, científicas, de conocimiento general, basadas en la experiencia y de carácter intuitivo. No obstante, siendo que en una modesta obra monográfica me es imposible plasmar con absoluto detalle las características de las generalizaciones que han sido aludidas, en lo que sigue se expondrán algunas particularidades de cada una de ellas, y a la vez se indicará el tipo de generalizaciones que a mi juicio son fiables para el ejercicio de la tarea jurisdiccional. Dicho esto, como primera aclaración, entiendo que la generalización de contexto se encuentra estrechamente vinculada con la de conocimiento general y de experiencia, por lo que no se le dará un análisis individual.

#### 4.2.1. Generalizaciones específicas del caso

Se caracterizan por ser proposiciones explicativas de un acontecer singular, por lo que no deben ser invocadas para explicar otra coyuntura fáctica, ni siquiera cuando pueda avizorarse semejanzas en el contexto. Anderson et al. (2015) sostienen que “Pueden incluir descripciones sobre los hábitos personales o el carácter, o sobre las prácticas locales (a cuántos bebés recién nacidos se les pone una identificación en este hospital...)” (p. 326).

Bien, desde mi perspectiva, la generalización específica únicamente puede cumplir un rol limitador de las generalizaciones de conocimiento general en la tarea de comprobación del dolo. En un contexto donde la conducta del sujeto activo sea catalogada como riesgosa para lesionar bienes jurídicos, puede ser que las peculiaridades del comportamiento individual desvirtúen aquella presunción de riesgo que se desprende de la generalización de conocimiento general. Para esclarecer con un ejemplo, digamos que una generalización de conocimiento general puede ser el hecho de que un sujeto merodee una casa regularmente a altas horas de la noche, lo cual puede ser tomado como indicador de premeditación en el cometimiento de un delito. Sin embargo, en el caso particular, es un sujeto que sale del trabajo a altas horas de la noche y cuando llega a su domicilio permite que su mascota salga a la calle; luego de darle un tiempo va en busca del animal y regresa con él a casa.

Por otro lado, considero que una generalización específica es el medio por excelencia en la comprobación de elementos subjetivos del tipo distintos al dolo, puesto que en los delitos

que requieren finalidad o motivos especiales para que la conducta puede subsumirse en el tipo penal siempre será relevante estudiar los antecedentes personales, hábitos o hasta el mismo carácter que ha venido mostrando el ciudadano en su cotidianidad para inferir el porqué de su conducta delictiva. Más adelante se profundizará sobre esta cuestión.

#### **4.2.2. Generalizaciones científicas**

Es una verdad de Perogrullo decir que, el interés humano en determinados fenómenos lo han llevado a desarrollar innumerables saberes científicos, y como consecuencia de ello, en cada sector habrá expertos que estén en condiciones de explicar las particularidades de su saber. Anderson et al. (2015) reafirman este criterio al indicar que “las generalizaciones científicas están basadas en el conocimiento científico y la investigación” (p. 330).

A mi juicio, una generalización de este tipo es idónea para comprobar la presencia de dolo y un ejemplo de ello podría darse en la formación de compuestos químicos. Así pues, digamos que un experto en el tema se encuentra trabajando con elementos químicos de alto riesgo para la vida humana y provoca un desastre de proporciones semejantes al accidente de Chernóbil. Posteriormente, se demuestra que el causante habría mezclado componentes químicos que según la experiencia científica nunca podrían coexistir en un trabajo de laboratorio. Por tanto, parece ser un indicador sumamente claro de que el individuo actuante conocía los riesgos de su conducta, consecuentemente, aquello serviría de base suficiente para la inferencia jurisdiccional del dolo.

#### **4.2.3. Generalizaciones de conocimiento general**

Producto de la interacción de una comunidad y en razón de la frecuencia con la que reaparece el mismo fenómeno, se dice que es racional aceptar la existencia y fiabilidad de hechos notorios o de conocimiento público; en estos casos, es plausible aceptar que la exhaustividad probatoria se reduce frente a hechos que gozan de tal catalogación. Aúnan con este criterio, Anderson et al. (2015), pues sostienen que “Las generalizaciones de conocimiento general son generalizaciones que serían habitualmente aceptadas como bien establecidas en una determinada comunidad” (pp. 330-331).

Para ejemplificar sobre el argumento que antecede situémonos en el marco de un delito de homicidio en comisión por omisión. Pensemos que en un pueblo pequeño con ínfima cantidad de automotores una madre envía a su hijo de 7 años a comprar en la tienda a las 12 del día, siendo esta una práctica común dentro de la pequeña comunidad en razón de no existir peligro alguno para la integridad de los menores. Sin embargo, en esta oportunidad le sucede un accidente al menor, pero bajo la línea de pensamiento basada en las generalizaciones de conocimiento general no podríamos llegar a otra conclusión que en este caso no ha existido dolo en cabeza de la madre.

Por otro lado, si una madre que vive en la Av. Naciones Unidas e Ñaquito envía a su hijo de 7 años a comprar en soledad al CCI a las 12 del día de un lunes, es de conocimiento público que en ese contexto existe un riesgo mayúsculo para un menor de sufrir cualquier accidente; por lo que de producirse la muerte de este, el conocimiento general de riesgo sería un indicador sólido en la comprobación del dolo, y la madre podría responder por homicidio doloso en comisión por omisión en el caso de darse todos los requerimientos para la imputación del delito omisivo.

#### **4.2.4. Generalizaciones basadas en la experiencia**

Se había dicho en líneas anteriores que existen generalizaciones que resultan ser riesgosas para la comprobación del dolo. En tal sentido, según mi criterio, las generalizaciones basadas en la

experiencia son una de ellas. Así, por ejemplo, Sánchez Málaga (2017) sostiene que “este tipo de generalizaciones se extienden a supuestos de discriminación racial, de clase, etc., que dan lugar a Derecho penal de autor” (p. 587). En suma, aceptar como válidas estas generalizaciones denotaría la intención de comprobar el dolo con base en prejuicios, lo cual es inaceptable.

#### 4.2.5. Generalizaciones de carácter intuitivo

Como es natural, el ser humano suele idear conceptos arbitrarios para entender el mundo y que muchas veces pueden llegar a constituirse como arquetipos para desarrollar la vida en sociedad. Al respecto, Anderson et al. (2015) sostienen que “muchas de las generalizaciones de sentido común pueden ser útilmente categorizadas como creencias que una persona sintetiza o intuye a partir de acervo de conocimientos y creencias” (pp. 331-332). Por lo que es importante destacar que toda construcción que escape del sentido común o que no tenga fundamento en una base objetiva verificable, de ninguna manera podría constituir base suficiente en la tarea jurisdiccional de la constatación del dolo, puesto que todo acuerdo social que se base en un convencimiento humano sobre un determinado fenómeno, debe ser susceptible de explicación y corroboración. Además, hay que sumarle las críticas que efectúa Jordi Nieva Fenoll (2010), quien en su obra *La valoración de la prueba* sostiene que “la aplicación de intuiciones en la decisión judicial supone prescindir de las reglas de carga de la prueba, de la presunción de inocencia, y de los pocos indicios que puedan extraerse de la prueba practicada” (p. 206). Por todo esto, es plausible afirmar que las generalizaciones intuitivas poseen una relevancia ínfima en la comprobación jurisdiccional del dolo.

Bien, hasta aquí se ha estudiado los indicadores que pueden ser de utilidad en la tarea del juzgador para inferir que en un supuesto de hecho determinado estamos frente a una conducta dolosa. En el capítulo sexto se analizará la manera en que las condiciones de imputación, las pruebas, los indicadores tales como: máximas de la experiencia y el cúmulo de generalizaciones antes descritas, deben ser conectadas en un caso concreto.

#### 4.3. ¿Las pericias psicológicas o psiquiátricas son relevantes?

Sostener que las pericias psicológicas o psiquiátricas sean relevantes para determinar si el sujeto obró con dolo es una aberración, puesto que este tipo de prueba es idónea únicamente para comprobar si un individuo goza de la capacidad para introyectar el mensaje normativo de prohibición o mandato, y también para identificar posibles propensiones negativas respecto de algo o alguien. El profesor español Ragués I Vallés (2004) ha indicado lo que sigue:

Tal negativa se explica porque, desde la perspectiva de las actuales valoraciones sociales, a los psiquiatras y psicólogos tal vez se les reconozca competencia para aportar información sobre cuándo un sujeto padece una determinada anomalía psíquica o enfermedad mental, pero no para descubrir qué es lo que dicho sujeto sabía o se representó en el momento ya pretérito en que llevó a cabo una conducta objetivamente típica. Esta conclusión, que hasta cierto punto puede sorprender con respecto a los delitos de sangre, parece casi una obviedad en delitos de naturaleza económica o patrimonial, en los que resulta evidente que nada pueden aportar psicólogos o psiquiatras en relación con la prueba del conocimiento de un acusado (p. 21).

En este sentido, la práctica de este tipo de prueba en el marco de un proceso penal no será pertinente si se tiene como finalidad recabar información sobre la posible conducta dolosa del ejecutor de una infracción penal. Sin embargo, como se verá más adelante, no parece ser una

prueba impertinente si la intención está encaminada a corroborar la presencia de elementos subjetivos del tipo distintos al dolo.

### **5. La prueba de los elementos subjetivos del tipo distintos al dolo en el proceso penal**

Como se ha prescrito en capítulos anteriores, existen ciertos delitos que requieren la comprobación de motivos, intenciones o finalidades criminales para que la conducta pueda subsumirse al tipo penal. Para hacer un parangón y de paso sirva de ejemplo: en el artículo 144 del Código Orgánico Integral Penal (COIP) se tipifica el delito de homicidio, y reza de la siguiente manera: “La persona que mate a otra será sancionada con pena privativa de libertad de diez a trece años” (2014, art. 144). De lo cual se puede colegir que el único elemento subjetivo requerido es el dolo, pues bastaría con que el sujeto tenga conocimiento del riesgo de lesión que conlleva su conducta para el bien jurídico vida.

Ahora bien, en el artículo 141 del mismo cuerpo legal (COIP) se sanciona lo siguiente:

Femicidio. – La persona que, como resultado de relaciones de poder manifestadas en cualquier tipo de violencia, dé muerte a una mujer por el solo hecho de serlo o por su condición de género, será sancionada con pena privativa de libertad de veintidós a veintiséis años (2014, art. 141).

De esta manera, como es evidente, el tipo penal aludido exige más que conocimiento del riesgo de lesión para el bien jurídico vida, puesto que se requiere además de una motivación, siendo este un elemento subjetivo del tipo distinto al dolo. Para concluir, al igual que en el dolo, la declaración del imputado puede proveer indicadores que permitan comprobar motivaciones específicas. No obstante, no sucede lo mismo con el resto de indicios que son aplicables al dolo, pues sería irrelevante contemplar generalizaciones científicas, de conocimiento general y basadas en la experiencia o intuitivas. Como se había resaltado, las generalizaciones idóneas para estos supuestos serían las específicas del caso; por ejemplo: de imputarse al marido el homicidio de la esposa, y además de existir prueba de que el sujeto en un contexto de violencia de género ha venido agrediendo frecuentemente a su pareja, la generalización específica del caso (machismo, violencia previa, misoginia), sería concluyente para determinar la existencia del delito de femicidio.

Asimismo, es necesario destacar que las pericias psicológicas o psiquiátricas pueden tener un rol importante para el descubrimiento de motivaciones en el infractor. Esto es así, puesto que pericialmente se puede demostrar que en el caso concreto el sujeto activo del delito posee cierta aversión sobre determinados grupos humanos, cosas, situaciones, y de esta manera se le dota al juzgador con indicios sólidos que le permitan inferir la presencia de elementos subjetivos del tipo distintos al dolo.

### **6. Valoración jurisdiccional**

En la presente obra, el análisis de la distribución de cargas probatorias y de las cargas de persuasión no han sido más que simplemente enunciadas, pues el objetivo principal de la investigación ha sido plantear y analizar los criterios relevantes para la comprobación del dolo y los elementos subjetivos del tipo distintos al dolo dentro del proceso penal. Sin embargo, en este capítulo se tratará esquematizar en un caso fáctico todos los criterios que han sido aludidos y para ello se partirá desde pruebas e hipótesis concretas. Finalmente, se efectuará breves consideraciones sobre la distribución de la carga probatoria y de persuasión.

Dicho esto, para la comprobación y esquematización de un supuesto doloso se utilizará un ejemplo de homicidio que fue laxamente planteado en páginas precedentes, pero que a continuación se expondrá con mayor detalle:

Caso fáctico: Antonino habita con su novia Yamileth en un departamento ubicado en la Av. Córdoba y Mario Bravo 1200, la relación sentimental está deteriorada. Su domicilio tiene un balcón que da a la calle y cierto día un transeúnte (José) sufre serias lesiones que derivan en su muerte producto de que un televisor le cayó encima.

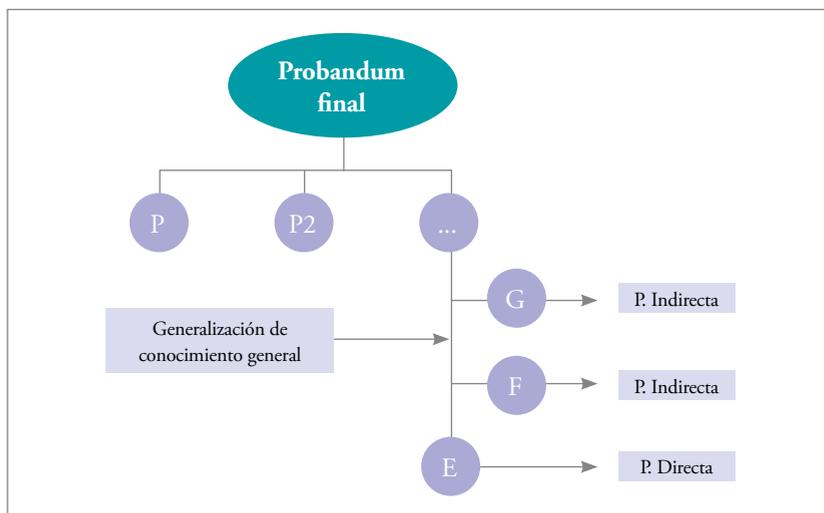


Figura 1. Figura emulada a partir de la obra Análisis de la prueba (Anderson, Schum y Twining, 2010, p. 95).

**Probanda penúltima N. 1.-** El ciudadano José ha fallecido producto del golpe de un televisor.

**Probanda penúltima N. 2.-** Antonino ha obrado con dolo.

**Prueba 1 (E\*) (directa).**- Yamileth atestigua que Antonino le exigía que se marche del departamento, por lo que comenzó a lanzar su ropa y todas sus pertenencias por la ventana, incluyendo el televisor.

**Prueba 2 (F) (indirecta).**- Testigos observaron que el televisor fue lanzado desde el departamento de Antonino y Yamileth.

**Prueba 3 (G) (indirecta).**- Los policías recolectaron como evidencia algunos objetos personales de Yamileth que se encontraban arrojados en la calle.

Generalización de conocimiento general.- El hecho de lanzar objetos pesados desde el balcón de una casa con dirección a una calle concurrida crea un peligro de muerte a los transeúntes.

**Probandum final.**- Antonino cometió homicidio doloso.

Una vez que ha sido ejemplificado y esquematizado los elementos que deben concurrir en la comprobación del dolo, se ha de realizar un análisis semejante con la finalidad de ejemplificar un caso en donde exista un elemento subjetivo del tipo distinto al dolo. De igual manera, se utilizará el caso de femicidio planteado con anterioridad y que a continuación se expone con mayor detalle:

**Caso fáctico.**- Mario es un sujeto que ha tenido 3 condenas por lesiones leves en contra de mujeres. Asimismo, de forma reiterada amenaza vía redes sociales a las mujeres que

forman parte de un grupo feminista. Cierta día aparece sin vida Matilde, vecina de Mario, que pertenecía a un grupo feminista. Ellos habían tenido fuertes discusiones en la calle producto de las actividades de protesta que realizaba Matilde y sus compañeras. Existe prueba contundente dentro del proceso que lo señala a Mario como autor de homicidio doloso.

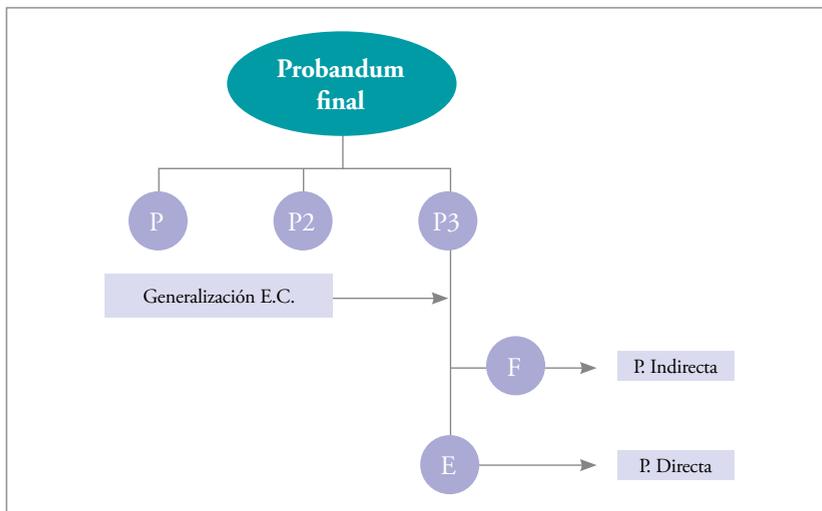


Figura 2. Figura emulada a partir de la obra *Análisis de la prueba* (Anderson, Schum y Twining, 2010, p. 95).

**Probanda penúltima N. 1.-** Cuerpo sin vida de Matilde.

**Probanda penúltima N. 2.-** Mario autor doloso del homicidio.

**Probanda penúltima N. 3.-** Mario ejecutó el crimen en razón del género de Matilde.

**Prueba 1 (E\*) (directa).** - Testigos indican que escucharon varias veces a Mario amenazar en la calle a Matilde mientras ella se encontraba protestando por sus derechos de mujer.

**Prueba 2 (F) (indirecta).** - Amenazas emitidas por Mario de forma reiterada a través de redes sociales en contra de un grupo feminista.

**Generalización específica del caso.** - Los antecedentes personales (3 condenas por agresiones leves a mujeres) y el hábito de amenazar a grupos feministas en general y en especial a Matilde, denota cierta repulsión por el género femenino y sus actividades.

**Probandum final.** - Mario fue autor de feminicidio.

Llegado a este punto, es indispensable destacar que todos los indicios provenientes de las reglas de la experiencia que han sido aludidos deben ser catalogadas como presunciones. Raymundo Gama Leyva (2017), parafraseando a James Bradley Thayer, ha indicado que “Las reglas de presunción obligan al juez a aplicar las consecuencias jurídicas de la norma. Las presunciones como inferencias permiten determinar la existencia de hechos” (p. 111). Por tanto, se puede colegir que los indicadores evidenciados y recolectados durante una investigación deben ser evaluados como presunciones de inferencias, puesto que no tienen su origen en normas jurídicas.

En suma, de sostenerse que una presunción significa aceptar una proposición como existente, esto tendría un impacto en la distribución de la carga probatoria o a su vez de la carga de persuasión, pues quedará obligado el sujeto contra quien opere dicha presunción

a desvirtuar su validez en el caso. Nuevamente, Ramundo Gama Leyva (2019) resalta lo siguiente: “Thayer advierte que las presunciones operan en contextos argumentativos y que, por ello, el efecto que producen consiste en trasladar a la contraparte la carga de la prueba o de la argumentación” (p. 110).

## 7. Conclusiones

Después de todo el derrotero teórico que fue desplegado, es posible concluir que dolo es el conocimiento actual que tiene un individuo sobre el riesgo que su conducta genera para bienes jurídicos protegidos. A su vez, los elementos subjetivos del tipo distintos al dolo son motivaciones, fines y objetivos especiales con los que obra el ejecutor de una infracción y sin los cuales la conducta no podría subsumirse en el tipo penal.

Puede concluirse además que el dolo ha de constatarse a través de indicadores fácticos como pueden ser: la declaración del imputado y también mediante indicios. Estos últimos se fundan en las reglas de la experiencia que gozan de consenso social producto de la interacción comunitaria. Se debe advertir también que no es posible comprobar la existencia de dolo a través de pericias psicológicas o psiquiátricas.

Las reglas de la experiencia se componen de generalizaciones, y estas pueden clasificarse de la siguiente manera: generalizaciones específicas del caso, científicas, de conocimiento general, de experiencia e intuitivas. Quedó en evidencia durante el desarrollo de la obra que las dos últimas, esto es, generalizaciones producto de la experiencia y las intuitivas, no son idóneas para comprobar que ha existido dolo.

Los elementos subjetivos del tipo distintos al dolo se podrán comprobar a través del testimonio del imputado y también a través de generalizaciones específicas del caso. Las pericias psicológicas o psiquiátricas podrían ser relevantes cuando el contexto fáctico y normativo así lo permita.

Las reglas de la experiencia tendientes a la comprobación del dolo y de los elementos subjetivos del tipo distintos al dolo son presunciones de inferencia. En tal sentido, la carga de la prueba y de persuasión se invierte una vez que las presunciones ingresan en la valoración jurisdiccional.

## Referencias bibliográficas

- Anderson, T., Schum, D., y Twining, W. (2015). *Análisis de la prueba*. Buenos Aires: Marcial Pons.
- Bacigalupo, E. (1996). *Manual de Derecho Penal, parte general*. Bogotá: Temis.
- Donna, E. (1995). *Teoría del delito y de la pena 2*. Buenos Aires: Astrea.
- Gama Leyva, R. (2017). *James Bradley Thayer, un precursor de la teoría de las presunciones*. Río de Janeiro: Teoría jurídica contemporánea.
- García Cavero, P. (2005). La imputación subjetiva y el proceso penal. *Derecho Penal y criminología*, 26 (78). <https://revistas.ueexternado.edu.co/index.php/derpen/article/view/1017>
- Greco, L. (2017). Dolo sin voluntad. *Revista Nuevo Foro Penal*, (13) 88, 10-38.
- Lesch, H. (2001). *Injusto y culpabilidad en Derecho penal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Muñoz Conde, F. y García Arán, M. (2010). *Derecho Penal Parte General*. 8va edición. Valencia: Tirant lo Blanch.

- Nieva, J. (2010). *La valoración de la prueba*. Madrid: Marcial Pons.
- Ragués I Vallés, R. (1999). *El dolo y su prueba en el proceso penal*. Barcelona: Bosch.
- (2004). Consideraciones sobre la prueba del dolo. *Revista de estudios de la justicia*, 18.
- Roxin, C. (1999). *Derecho Penal Parte General* (Trad. D. Luzón Peña, M. Díaz y García Conlledo y J. de Vicente Remesal). Madrid: Civitas S.A.
- (2012). *El nuevo desarrollo de la dogmática jurídico-penal en Alemania*. Barcelona: InDret.
- Rusconi, M. (2016). *Derecho Penal Parte General*. 3ra edición. Buenos Aires: Ad hoc.
- Sánchez Málaga, A. (2016). El dolo: fenómeno espiritual o atribución normativa. THEMIS-Revista de derecho.
- (2017). *Concepto y delimitación del dolo*. Teorías de las condiciones para el conocimiento (Tesis doctoral). Universidad de Barcelona, Barcelona. [https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/457620/ASMC\\_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/457620/ASMC_TESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Silva Sánchez, J. M. (2010). *Aproximación al Derecho Penal contemporáneo*. Uruguay: B de F.
- Vásconez, V. (2020). Las decimonónicas ideas del legislador ecuatoriano: política criminal y dolo en la reforma al COIP. RFJ, (7), 246-267.
- Welzel, H. (1956). *Derecho Penal Parte General* (Trad. C. Fontán Balestra). Buenos Aires: Roque De Palma.

## Legislación

- Asamblea Nacional de la República del Ecuador. (2015). *Código Orgánico Integral Penal*. Suplemento al Registro Oficial No. 107 del 24 de diciembre de 2019.

# EL COVID-19 Y EL DERECHO DEL TRABAJO: SINTOMATOLOGÍA DE UN MODELO EN EMERGENCIA Covid-19 and Labor Law: Symptoms of a model in crisis

VÍCTOR D. CABEZAS ALBÁN<sup>1</sup>

Universidad de Los Andes, Bogotá, Colombia

## Resumen

El Covid-19 cerró las puertas del mundo y puso a prueba la adaptabilidad de los ordenamientos jurídicos en áreas especialmente sensibles a los cambios económicos como el Derecho del Trabajo. La intensidad de la crisis evidenció que el sistema laboral en Ecuador está construido sobre la base de asunciones quiméricas desconectadas de la realidad. Este artículo realiza una crítica a la capacidad del modelo para acoger los retos laborales durante y después del gran confinamiento. También, se examinan las medidas adoptadas en el marco de la emergencia sanitaria que Ecuador adoptó. Asimismo, el autor evalúa las respuestas a esta problemática propuestas en la Ley de Apoyo Humanitario. Por último, se exploran los mayores cambios a los que el sistema laboral debería someterse para seguir vigente y lograr su cometido principal: proteger al trabajador y fomentar la productividad.

## Palabras clave

Covid-19, Emergencia sanitaria, Sistema laboral, Derecho del trabajo, Adaptabilidad, Crisis económica.

## Abstract

The Covid-19 pandemic closed the doors of the world and tested the flexibility and adaptability of legal systems in areas especially volatile and sensitive to economic changes such as Labor and Employment Law. The intensity of the crisis revealed that the labor regulatory system in Ecuador is built on the basis of chimerical assumptions disconnected from reality. This article makes a critical study of the capacity of the model to meet the labor challenges during and after the great confinement. Also, the labor measures adopted in the framework of the health emergency that Ecuador adopted are examined. Finally, the major changes to which the labor system should undergo are explored in order to remain in force and achieve its main objective: protecting the worker and promoting productivity.

## Keywords

Covid-19, Sanitary Emergency, Labor and Employment Law, Adaptability, Economic Crisis.

<sup>1</sup> Abogado por la Universidad San Francisco de Quito. Máster en Derecho del Trabajo por la Universidad Externado de Colombia. Estudiante de la Maestría en Derecho e Investigador de la Universidad de Los Andes (Bogotá, Colombia). Profesor del Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Asociado a Pérez Bustamante & Ponce. Correo electrónico: vdcabezas@gmail.com



## 1. Introducción: El Covid 19 en clave laboral

Resulta interesante reflexionar cómo un organismo solo identificable por medio de microscopios ha podido cerrar las puertas del mundo. La realidad globalizada, interdependiente, inmediata, tecnológica y ultra conectada fue golpeada por un agente invisible. Ecuador registró el primer caso a fines de febrero (Ministerio de Salud, 2020) y, desde entonces, los contagios escalaron.

El país vivió una relativa normalidad hasta el 17 de marzo de 2020, en que el Presidente de la República dictó el Decreto Ejecutivo 1017 estableciendo el estado de excepción a partir de lo que fue denominado una calamidad pública, restringiendo los derechos constitucionales a la libre movilidad y a la asociación. A partir de este acto normativo, se suspendió la jornada laboral a nivel nacional, exceptuando las actividades relacionadas con la provisión de alimentos, medicamentos, cadenas de abastecimiento, servicios de comunicación, entre otros. En principio, estas medidas debían extenderse hasta el 24 de marzo de 2020; sin embargo, a partir de las resoluciones del Comité de Operaciones de Emergencia, fueron periódicamente renovadas hasta que Ecuador alcanzó el más largo confinamiento del que se tuviera registro.

El encierro implicó una paralización de la producción y de la actividad económica con pérdidas que según cifras del Banco Central con corte a mayo de 2020 alcanzarían los 5.248 millones dólares en el sector privado (Banco Central, 2020). El Fondo Monetario Internacional (2020) ha expuesto que el Producto Interno Bruto de Ecuador caerá en al menos 6.3%, por encima del 5,2% de decrecimiento proyectado como promedio para América Latina y el Caribe en 2021. Por su parte, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) explicó que:

La pandemia llevará a la mayor contracción de la actividad económica en la historia de la región [impactando] a las economías de América Latina y el Caribe a través de factores externos e internos cuyo efecto conjunto conducirá a la peor contracción de la actividad económica que la región haya sufrido desde que se iniciaron los registros, en 1900 (2020, p. 7).

Los indicadores económicos, en buena medida, son una expresión de la productividad que, a su vez, está determinada por factores laborales. En efecto, existe una simbiosis entre la actividad del trabajo humano y el movimiento macroeconómico (Block et al., 2004). De otra parte, los estudios de la Organización Internacional del Trabajo (2020) también han advertido que, en América Latina, la pandemia ocasionará la pérdida de alrededor del 5,7% de las horas de trabajo en el segundo trimestre del año, lo que equivale a 14 millones de empleos.

En definitiva, las estimaciones realizadas por los principales organismos internacionales especialistas en trabajo y economía advierten que el empleo vivirá una aguda crisis en Ecuador. Esto nos muestra la necesidad imperiosa de articular las diversas herramientas sociales que intervienen en el ciclo del empleo: política pública, derecho laboral, empleadores y trabajadores. A partir de los antecedentes aquí demarcados, se hará un balance de las medidas jurídicas adoptadas por el Gobierno para lidiar con los efectos laborales de la emergencia sanitaria. Luego, se explorarán las medidas adoptadas en la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario ("LAH").

## 2. Las medidas laborales adoptadas durante la pandemia: un diagnóstico

Si los diversos actores de la economía solo habrían tenido disponible las normas del Código del Trabajo para enfrentar la pandemia, seguramente los estragos habrían sido exponencialmente superiores, pues el orden laboral ecuatoriano carece de elasticidad para hacer frente a los retos de una crisis de la raigambre de la que enfrentamos. Un sistema normativo que opera en un sector de tal sensibilidad frente a la volatilidad económica como el laboral debe ser, por excelencia,

flexible, para adaptarse a los cambios y precaver el mal mayor: la pérdida de empleos y de ingresos permanente de los trabajadores. En efecto, el paradigma de que la rigidez de los modelos normativos es una garantía para la preservación del trabajo es altamente discutible<sup>2</sup> (Schivardi, 1999 p.13). Esto, toda vez que el empleo actúa como un agente de la *economía real* que, si carece de medios de pago o de condiciones para producir y si, además, no tiene opciones dúctiles para mantenerse, el razonamiento lógico será terminar la relación de trabajo. Por consiguiente, el orden laboral debería mantener un esquema regulatorio rígido en condiciones normales, pero flexible ante un cambio fundamental de circunstancias como el que hemos vivido.

Existen tres aspectos fundamentales que un sistema normativo debería contemplar para proveer una elasticidad capaz de preservar las plazas de empleo durante una época de emergencia:

- i. **La capacidad de alterar los rasgos de desempeño material del contrato:** En circunstancias excepcionales,<sup>3</sup> el empleador debería poder modificar las jornadas de trabajo, el espacio donde este se desarrolla, la modalidad e, inclusive, las funciones del empleado. Desde luego, bajo un criterio de temporalidad que no exceda el periodo de emergencia y que se mantenga atado al evento de fuerza mayor. Esta flexibilidad no solo hace más llevadero el empleo en el periodo de emergencia, sino también asiste a la supervivencia de la empresa y puede evitar el impacto del evento imprevisible en la estabilidad contractual.
- ii. **La capacidad de flexibilizar el cumplimiento de obligaciones patronales:** Un evento de fuerza mayor impacta en la producción, en la cadena de pagos y, por ende, en la economía del empleador. Para mitigar los efectos de un shock, es altamente deseable que el mismo ordenamiento jurídico prevea versatilidad para que la empresa cumpla sus obligaciones laborales. Los ejemplos típicos son: reprogramación de pagos de salarios y beneficios, suspensión transitoria de ciertos pagos a prestaciones específicas de la seguridad social para que esos valores se mantengan en poder del trabajador, compensaciones a partir de bienes o servicios de la misma empresa, etc. La flexibilización debería aplicarse equitativamente, de tal forma que las cargas del impacto económico se repartan entre el empleador, que debe asumirlas en mayor medida, y el trabajador, que, aun teniendo una posición económica ostensible menor, no puede estar exento de asumir una parte de los riesgos de un evento de fuerza mayor.
- iii. **Aprender de la ingeniería, la rigidez puede colapsar un edificio:** Si un contrato laboral en la normalidad se rige por la irrenunciabilidad e intangibilidad<sup>4</sup> de los derechos del trabajador como una regla absoluta, cuando irrumpen circunstancias imprevisibles e irresistibles, se deberían poder modular transitoriamente las condiciones económicas del contrato. La carga salarial para muchas empresas es el principal costo (Manpower, 2020 p. 5).

<sup>2</sup> No se ha encontrado evidencia empírica contundente que relacione inequívocamente la rigidez de un sistema laboral con el desempleo, no obstante, sí se ha encontrado una correlación entre la rigidez y la dinámica de productividad, la composición y duración del desempleo (Schivardi, 1999).

<sup>3</sup> Se estima que las circunstancias excepcionales podrían ser determinadas por el Ejecutivo. Como ocurre en el sistema del Código Sustantivo del Trabajo de Colombia, la calificación de un evento de fuerza mayor que pueda, por ejemplo, terminar el contrato laboral pende del Ministerio de Trabajo.

<sup>4</sup> Estos conceptos serán desarrollados más adelante, en la sección 3 de este artículo.

En efecto, cuando la liquidez del empleador se ve severamente afectada, la salida más rápida y, a la vez, trágica, es la desvinculación laboral. Esto no ocurre necesariamente por la voluntad de la empresa, sino por una inequidad estructural del sistema. Nuestro orden laboral entiende que la estabilidad es el objetivo primordial de tutela (Montoya-Melgar, 2017 p. 31). Todos los esfuerzos normativos se centran en otorgarle esta garantía al trabajador, por eso se generan indemnizaciones frente a la ruptura contractual. Sin embargo, el sistema olvida que, para la consecución de este fin, es tan importante la rigidez como la flexibilidad. En la física hallamos una interesante ilustración. Para que un edificio resista un evento de fuerza mayor como un terremoto, debe combinar tanto rigidez como flexibilidad.

Una vez que se han introducido estas primeras nociones de la elasticidad de la que carece nuestro sistema, pasaremos a realizar un estudio de las medidas normativas adoptadas por el Estado ecuatoriano para enfrentar las consecuencias laborales de la emergencia sanitaria iniciada en marzo de 2020.

### 2.1. El teletrabajo

El teletrabajo fue la primera herramienta implementada por el Ministerio del Trabajo para otorgar una mínima flexibilidad a los empleadores, pues el principal efecto de la pandemia consistió en el confinamiento, o sea, en la suspensión de la jornada laboral presencial. El teletrabajo, en este sentido, se volvió el único mecanismo para que las actividades laborales no se paralizaran del todo, sino que se movilaran al hogar. Entonces, mediante Acuerdo Ministerial MDT-2020-076 se reguló la aplicación del mal llamado *teletrabajo emergente*.<sup>5</sup> Antes de revisar las particularidades de esta modalidad según la normativa expedida por el Ministerio, examinémosla conceptualmente.

Hoy, el “espacio de trabajo” ha transmutado y se ha deslocalizado. En tanto tengamos un computador o un teléfono inteligente y una conexión a internet, podremos trabajar, en una amplia variedad de oficios. La oficina física con sus recursos ordinarios —escritorios, papeleo, teléfonos, salas de reuniones, etc.— se ve progresivamente desplazada. En este orden de ideas, el teletrabajo constituye un contrato laboral apuntalado por las nuevas tecnologías y permiten asimilar a la presencia física la presencia virtual (Tribunal Supremo de Justicia de España, 1999). Se trata, en suma, de que el trabajo se realice telemáticamente. Esta incidencia tan profunda de la tecnología en el mundo laboral es atractiva: ahorra costos asociados con la presencialidad laboral, permite que el empleado maneje con mayor libertad su tiempo, elimina valores y tiempo de movilización, contaminación, saturación del transporte, etc.

En octubre de 2016, en un foro especializado de la OIT en el que participaron los más importantes formadores de política pública laboral a nivel mundial, se señaló que:

Los beneficios para los trabajadores van desde desplazamientos más breves, menores gastos personales relacionados con el trabajo y un mejor equilibrio entre la vida personal y laboral, que incluyen una mayor capacidad de conciliar las responsabilidades profesionales [...] los empleadores pueden beneficiarse de un aumento de la productividad, menores gastos generales, y del acceso a una fuerza de trabajo más amplia, diversa, motivada y capacitada.

<sup>5</sup> En Ecuador hubo una tendencia normativa a llamar a las medidas tomadas durante la pandemia como “medidas emergentes”, asimilando equivocadamente emergente a emergencia.

Para los gobiernos, el teletrabajo podría ser una estrategia para hacer frente a los problemas medioambientales y de congestión urbana, y para promover oportunidades de trabajo incluyentes para todos (OIT, 2016).

Diversos estudios presentan indicios concluyentes de que, contrario a lo que podría pensarse, el teletrabajo trae consigo eficiencia a la empresa y, de hecho, lo más probable es que quienes están bajo esta modalidad trabajen “muchas horas comparado con sus contrapartes de oficina” (OIT y Eurofund, 2019, p. 23). Esto, a su vez, podría estar asociado a la eficiencia generada por un sentido de corresponsabilidad y de compromiso que el teletrabajador adopta frente a la libertad horaria y a la posibilidad de controlar aspectos fundamentales de la vida como la organización autónoma del tiempo. En Francia, por ejemplo, 84% de trabajadores remotos señalaron que había aumentado su libertad para manejar el tiempo de trabajo y 88% señalaron que su conciliación entre vida profesional, familiar, y social era superior (Lasfargue y Fauconnier, 2015 p. 11).

Ahora bien, a pesar de que el teletrabajo trae múltiples beneficios personales, sociales y económicos, existen matices. Existe evidencia de que esta modalidad puede tener impactos negativos para trabajadores sin habilidades digitales, con limitado acceso a equipos y conectividad o que simplemente tienen enormes retos para conciliar la vida personal con la laboral, así: “bajo las actuales circunstancias excepcionales, la productividad, las condiciones laborales, o ambas, pueden verse deterioradas para muchos trabajadores por, entre otros, el cuidado de niños, inadecuados espacios de trabajo y limitado acceso a las herramientas TIC” (European Commission, 2020, p. 8).

El aislamiento, la sobrecarga laboral y la noción de disponibilidad absoluta del empleado son otras preocupaciones (Ahlers, 2016 p. 90). Un reciente estudio alertó que más del 40% de encuestados declararon que su salud mental declinó a partir de la pandemia y los teletrabajadores reportaron mayores niveles de ansiedad y estrés. También, existe evidencia indiciaria de que el teletrabajo puede tener impactos negativos en el balance entre la vida personal y profesional (Robinson, 2020). En definitiva, tanto los riesgos como los beneficios del teletrabajo deben ser abordados con equilibrio y bajo un programa integral que concilie el bienestar psicológico, social y productivo del empleado con las necesidades económicas de la empresa.

Como ya se ha dicho, esta modalidad fue el gran salvavidas de la economía ecuatoriana y logró que el impacto de la paralización de actividades fuera más llevadero. En este contexto, tan pronto se decretó el estado de emergencia sanitaria y de excepción, el Ministerio del Trabajo dictó el Acuerdo Ministerial MDT-2020-0076 para regular el teletrabajo. Esta modalidad, según la norma, solo implica que el lugar de ejecución de los servicios del trabajador deja de ser presencial, sin embargo, todas las obligaciones del empleado y del empleador se mantienen. En este punto, se debe resaltar que el teletrabajo aplicado durante la pandemia en Ecuador no fue tal. Técnicamente, tuvimos una figura de *trabajo remoto*. Desde junio de 2020, la Ley Orgánica Humanitaria incorporó en el Código del Trabajo el *contrato de teletrabajo*.

La diferencia entre el simple trabajo remoto y el teletrabajo radica en que este último es una forma de organización laboral que implica el diseño de una estructura compleja dentro de la empresa que, entre otros, regule la privacidad de datos, el tiempo de desconexión, los horarios, los estándares de salud y seguridad, las expectativas en cuanto al cumplimiento de tareas etc. Es decir, el teletrabajo implica la construcción de una infraestructura normativa y de políticas de talento humano, destinadas a mitigar los riesgos psicosociales del teletrabajo. De otra parte, el simple *trabajo remoto* implica que el empleado utiliza las tecnologías de la información y comunicación y realiza el trabajo remotamente. No hay políticas transversales, ni estándares de operación, ni normas sobre la provisión de equipos, asunción de costos, etc

Es, más bien, una medida de emergencia que solo obliga al empleado a responder por vía telemática al empleador (Purchada-Bonilla, 2013 p. 73).

Esta medida fue crucial para mantener la actividad económica. Según reportes de prensa, a mayo de 2020 el país alcanzó más de trescientos sesenta mil personas bajo esta modalidad en el sector privado y público (El Comercio, 2020). El éxito en su aplicación dejó latente la necesidad de tener una regulación moderna que permita su adopción de manera sencilla y segura. También, el teletrabajo fue una revelación para muchas empresas que advirtieron la factibilidad de reducir costos, mejorar productividad y bienestar laboral a través de esta figura.

## **2.2. Sobre la reducción de la jornada laboral**

En 2015 el mercado laboral sufrió un serio impacto con la caída del empleo pleno y el aumento del empleo no adecuado (INEC, 2015). En este contexto, en 2016 se dictó la Ley Orgánica para la Promoción del Trabajo Juvenil, Regulación Excepcional de la Jornada de Trabajo, Cesantía y Seguro de Desempleo. Esta ley reformó algunos aspectos del Código del Trabajo e introdujo la figura de la reducción de la jornada laboral que fundamentalmente permitía que, por acuerdo entre las partes del contrato laboral y por un periodo de hasta un año, se pueda disminuir la jornada en un 25%, con la correspondiente rebaja salarial. Bajo la premisa poco reflexiva de que la presencia del Ministerio del Trabajo en los acuerdos privados es garantía de equidad, la norma impuso que las partes deban, además, contar con la aprobación de esa cartera de Estado. Aquí observamos con claridad cómo una medida que persigue un fin constitucionalmente válido, como la preservación del empleo en medio de un sistema normativo hiper rígido, puede quedar anulada por la burocratización de los convenios privados.

Tomando como antecedente las consideraciones vertidas al inicio de esta sección, el alivio en la carga salarial es fundamental para que un empleador pueda mantener los puestos de empleo en un periodo de emergencia como el que hemos vivido. En efecto, esta medida resultaba sumamente atractiva, pues permitía darle un alivio al peso salarial, preservando, al mismo tiempo, la estabilidad laboral. Hubo, sin embargo, un reparo importante, pues el artículo 47.1 del Código del Trabajo requería un acuerdo entre las partes del contrato laboral y una autorización del Ministerio del Trabajo que habrían sencillamente lastrado en la práctica cualquier utilidad de esta medida.

El 15 de marzo de 2020, se dictó el Acuerdo Ministerial MDT 220-077 que abordó esta compleja situación con ambigüedad. En el artículo 3 dispuso que:

A fin de garantizar la estabilidad laboral de los trabajadores y precautelar la economía del país durante la emergencia sanitaria, será potestad del empleador del sector privado adoptar indistintamente la reducción, modificación o suspensión emergente [sic] de la jornada laboral.

Con esto, se concluye que el Ministerio del Trabajo relevó a las partes de convenir expresamente en la implementación de una reducción de la jornada laboral y, además, adelantó su autorización. No obstante, en el artículo 4 del mismo Acuerdo, se estableció de manera ambigua e imprecisa: “Durante la emergencia sanitaria declarada [...] se acordará adoptar la disminución de la jornada de trabajo referida en el artículo 47.1 del Código del Trabajo”. Entonces, por un lado, la norma general del artículo 3 dispuso que será potestad del empleador la implementación de la reducción de la jornada y, posteriormente, en el artículo 4, se utilizó el eufemismo se acordará adoptar la disminución de la jornada. Entre sumas y restas, como siempre, es el ciudadano y la empresa quienes sufren los estragos de la falta de consistencia normativa que, a la postre,

resultan nefastas para la seguridad jurídica que, por excelencia, implica estar sometidos a modelos normativos claros, previsible, consistentes (Corte Constitucional, 2019).

La intensidad de la crisis forzó a que muchas empresas —pese a la ambivalencia nefasta del Acuerdo Ministerial 077— implementaran la reducción de la jornada laboral. Según cifras del Ministerio del Trabajo (2020), más de seis mil empresas lo habrían hecho. Ahora, pese a que puede haber reparos sobre la adopción unilateral de esta medida, se estima que existen argumentos jurídicos de peso para contrarrestarlas.

En primer lugar, se debe considerar que esta reducción de la jornada fue instrumentalizada en un periodo de emergencia en el que un evento de fuerza mayor impidió que más del 70% de las actividades económicas se desarrollen con normalidad. Así las cosas, esta medida no estuvo atada a circunstancias de normalidad como las previstas al dictar el artículo 47.1 del Código del Trabajo, sino a un periodo excepcional. La incidencia de la pandemia fue de tal intensidad que cambió el estado normal de las cosas y, por lo mismo, el estándar de aplicación regular de las normas. Bajo esta premisa, una autoridad con facultad reglamentaria como el Ministerio del Trabajo, asumió el deber constitucional de realizar acciones enmarcadas en la ley para preservar las fuentes de empleo y evitar un impacto mayor en la economía. Finalmente, ha sido el Ministerio del Trabajo quien ha autorizado adoptar esta medida de manera unilateral, por lo que inclusive existiría un eximente de responsabilidad, pues ha sido el acto normativo de una autoridad el que ha ocasionado la aplicación de la reducción de la jornada.

### 2.3. Sobre la suspensión emergente de la jornada laboral

El artículo 6 del Acuerdo Ministerial 077 también contempló la suspensión de la jornada laboral. Básicamente era aplicable para las empresas cuyas labores no podían realizarse por teletrabajo ni podían sujetarse a una modificación o reducción. En tal caso, el empleador tenía la facultad de suspender la jornada laboral, sin que ello implique que la relación de trabajo haya terminado. El trabajador, por su parte, tenía la obligación de recuperar sin derecho a recargos las horas de trabajo una vez terminada la declaratoria de emergencia sanitaria.

La suspensión de la jornada resultó poco atractiva y, a la postre, difícilmente aplicable. Con respecto a lo primero, ya hemos explicado por qué las medidas de alivio en la carga salarial son fundamentales para la preservación del empleo en tiempos de crisis. En este sentido, la suspensión presentada por el Ministerio del Trabajo en nada abonaba a este objetivo, pues se planteó un escenario irracional: el empleador debía seguir pagando los salarios, los beneficios laborales y los aportes a la seguridad social, aún sin haber trabajado, producción, ni ventas. Terminada la pandemia, se recuperaría un banco de horas sin recargos. Esto, a su vez, resultó inviable, pues hubo compañías en suspensión durante más de setenta días, acumulando un banco de más de quinientas horas, cuya recuperación plena resultaba una ficción.

Uno de los objetivos de nuestro sistema laboral consiste en dotar de estabilidad económica al trabajador y, por eso, pese a que la pandemia anuló las fuentes de ingreso de muchos sectores, el ordenamiento jurídico compelió a seguir pagando salarios. Esto no resiste un análisis económico, pues sin ingresos y con una jornada laboral suspendida, ¿cómo se puede disponer normativamente el pago de salarios? Desde la perspectiva del trabajador, en cambio, ¿cómo podría sostener sus ingresos cuando por un evento exógeno no puede seguir laborando? Estamos frente a un reto jurídico enorme. En Colombia, por ejemplo, el numeral 1 del artículo 51 del Código Sustantivo del Trabajo prevé una suspensión total del contrato de trabajo,<sup>6</sup> lo que puede fácilmente observarse como una medida extrema.

<sup>6</sup> Aún no existen datos duros sobre la aplicación de esta figura y su incidencia, positiva o negativa, en la preservación de empleos.

Encontrar un balance entre los intereses del trabajador y la realidad económica del empleador es complejo. Aunque este solo tema podría merecer un estudio individual, el Ministerio del Trabajo podría implementar esquemas de negociación de las obligaciones del contrato laboral en el contexto de la suspensión. Por ejemplo, diseñar matrices que relacionen los factores de impacto real de la pandemia en la operación del empleador con las erogaciones económicas del contrato de trabajo. Con una herramienta como esta, las partes podrían delimitar técnicamente una disminución salarial, de beneficios, a partir de datos empíricos que demuestren la afectación financiera de la empresa y la concilien con los intereses del trabajador. A partir de un insumo como este, las partes podrían tomar decisiones controladas y cercanas a la equidad que, como vemos, son muy difíciles de alcanzar.

### **3. Las medidas adoptadas por la Ley de Apoyo Humanitario**

Luego de tres meses desde que el presidente Lenin Moreno remitió el primer proyecto de LAH con carácter económico urgente, la Asamblea Nacional la promulgó con algunos cambios fundamentales. En materia laboral, se presentaron tres figuras que merecen discusión académica: la posibilidad de suscribir convenios para modificar las condiciones económicas de la relación de trabajo, la aparición de un nuevo contrato a plazo fijo y una nueva reducción de la jornada laboral. También se expidieron variaciones al régimen de terminación del contrato de trabajo por fuerza mayor. A continuación, abordaremos cada uno de estos temas.

#### **3.1. Sobre los acuerdos para la preservación del empleo**

El Derecho del Trabajo se construyó sobre un presupuesto histórico: la noción de que el trabajador se encuentra en tal grado de desigualdad frente al empleador, que le es imposible transar. Desde luego, esto viene desde la misma historia del Derecho del Trabajo forjada durante la segunda mitad del siglo XIX en que surgió una nueva clase social de la mano de la revolución industrial: los trabajadores, concentrados en grandes centros industriales en los que, ciertamente, existían condiciones de inequidad y altísimos riesgos para su salud y vida. El dueño de los medios de producción tenía un poder casi absoluto para regir todos los aspectos de la relación con sus trabajadores, quienes, en lo fundamental, debían aceptar las imposiciones (Romagnoli, 1997 p. 790). Los operarios de fábrica solo contaban con su mano de obra para sostener su vida y la de su familia, en cambio, el empresario, al ser dueño del centro de empleo, podía intercambiar fácilmente a los trabajadores, lo que implicaba una concentración enorme de poder.

En este orden de ideas, el artículo 16 de la LAH es disruptivo, pues permite que las partes lleguen a acuerdos con el fin de preservar el empleo. El artículo 326 numeral 11 de la Constitución ya autorizaba la transacción laboral, siempre que no implique renuncia de derechos y se celebre ante autoridad competente. Los acuerdos in commento irrumpen la regla de validez en función de su celebración ante autoridad competente. El artículo 16 de la LAH los mantiene en la esfera privada y solo existe una obligación de registro ante el Ministerio del Trabajo. A continuación, se abordarán las principales reglas de esta figura:

- a. El objetivo consiste en modificar las condiciones económicas de la relación laboral, por lo que estamos frente a la posibilidad de que la principal erogación del contrato de trabajo, la remuneración, sea negociada. Se debe advertir que la norma presenta una limitación para la negociación salarial: el respeto al salario básico unificado para una jornada completa o de su proporcional para una reducida. No significa que exista una prohibición de pagar menos que el salario básico, sino que, vistas las horas efectivas de trabajo, nadie podrá ganar menos que el proporcional.

- b. El régimen sancionatorio previsto para este tipo de convenios es un punto obscuro. El artículo 17 de la LAH dispone que: “Cualquiera de las partes de la relación laboral que incumpla con el acuerdo será sancionada de conformidad con lo dispuesto en el Código del Trabajo y demás normativa vigente”. Entonces, hay un presupuesto de hecho, el incumplimiento, que tendrá una consecuencia sancionatoria en blanco. Ahora, si estamos frente a acuerdos que variarán las condiciones económicas del contrato de trabajo, cabe preguntarnos, ¿qué será entendido como un incumplimiento? Naturalmente, sería que el empleador no pague el salario pactado, en cuyo caso lo que procede es una petición de visto bueno por la causal 2 del artículo 173 del Código del Trabajo, que tipifica la falta de pago de remuneraciones como causa de terminación del contrato de trabajo. De otro lado, si el empleado no cumple el acuerdo, o sea, no trabaja o reclama su salario íntegro, pese a haber un acuerdo de variación económica, pues igualmente el único remedio que prevé la norma laboral es la terminación justificada del contrato, previo visto bueno. Entonces, las sanciones que dispone la nueva ley no se entienden en el contexto de una relación laboral vigente. Podría, quizás, tratarse de una puerta para que el Ministerio del Trabajo sancione cualquier incumplimiento no necesariamente a las disposiciones del convenio, pero a las condiciones de validez que a continuación examinaremos.

El artículo 18 de la LAH establece cuatro condiciones mínimas para la *validez de los acuerdos*. Antes de comentarlas, abordemos conceptualmente qué significa este término. Con carácter general, el artículo 1461 del Código Civil dispone que los requisitos para la validez de un negocio jurídico son: la capacidad,<sup>7</sup> el consentimiento libre de vicios,<sup>8</sup> que recaiga sobre un objeto lícito<sup>9</sup> y que tenga una causa lícita.<sup>10</sup> Ahora bien, frente a un escenario en el que se incumplan los requisitos de validez de un contrato, la sanción será nulidad. De manera general, el artículo 1698 del Código Civil distingue entre nulidad absoluta y relativa. La nulidad absoluta implica la ausencia de objeto o causa lícita, la omisión de algún requisito o formalidad que la ley dispone para el valor del contrato o aquellos actos celebrados por personas absolutamente incapaces. Esta ha de declararse por el juez de oficio, aun sin petición de parte. La nulidad relativa, por su parte, implica cualquier otro vicio no comprendido en los caracteres de la absoluta, ha de decidirse solo a petición de parte y es sanable.

Mientras en el mundo civil, la nulidad de los contratos es un aspecto fundamental y de corriente análisis en las controversias y cuando se trata de examinar el desempeño de un contrato, en el mundo laboral, si bien esas reglas están presentes, existen particularidades que hacen que, a menudo, no sea un tema de análisis. Ello, por cuanto, como una derivación del

<sup>7</sup> Al respecto, el artículo 1463 del Código Civil prescribe: Son absolutamente incapaces los dementes, los impúberes y la (sic) persona sorda que no pueda darse a entender de manera verbal, por escrito o por lengua de señas. Sus actos no surten ni aún obligaciones naturales, y no admiten caución. Son también incapaces los menores adultos, los que se hallan en interdicción de administrar sus bienes, y las personas jurídicas. Pero la incapacidad de estas clases de personas no es absoluta, y sus actos pueden tener valor en ciertas circunstancias y bajo ciertos respectos determinados por las leyes. Además de estas incapacidades hay otras particulares, que consisten en la prohibición que la ley ha impuesto a ciertas personas para ejecutar ciertos actos”

<sup>8</sup> Este consentimiento ha de estar libre de vicios, llámese error, fuerza o dolo, de la misma forma en que se afectan a los contratos civiles.

<sup>9</sup> La licitud de la prestación, en los términos del artículo 1478 del Código Civil implica que: “Hay objeto ilícito en todo lo que contraviene al Derecho Público Ecuatoriano”.

<sup>10</sup> La causa del contrato es la razón subjetiva que llevó a las partes a contratar. Este es un requisito que ha motivado amplios debates jurídicos, por su utilidad real.

principio protector, existe una prohibición para que el empleador alegue causas de nulidad contractual. Así, el artículo 40 del Código del Trabajo dispone “En general, todo motivo de nulidad que afecte a un contrato de trabajo sólo podrá ser alegado por el trabajador”.

Una vez que hemos estudiado someramente qué significa un requisito de validez y las consecuencias que su incumplimiento podría traerle al contrato, veamos los cuatro requisitos expuestos por el artículo 18 de la LAH:

- a. Haber presentado de forma completa, veraz e íntegra los estados financieros de la empresa, para que el empleado tome una decisión informada.
- b. Se establece la obligación de utilizar los recursos de la empresa con eficiencia y transparencia y la prohibición de repartir dividendos, ni reducir el capital social mientras los acuerdos estén vigentes. Esta obligación resulta imprecisa y subjetiva, pues la ley no presenta métricas para establecer qué se deberá entender como un manejo transparente y eficiente de los recursos. Como veremos, al tratarse de *requisitos de validez de los acuerdos*, resulta fundamental tener claridad sobre estos aspectos. Si la norma no lo ha establecido, es recomendable que las mismas partes en los convenios establezcan parámetros para dar contenido a estos requisitos.
- c. Si los acuerdos se alcanzan con la mayoría de los trabajadores, se vuelven generalmente obligatorios. Esta exigencia resulta inentendible e imprecisa por muchos motivos. En primer lugar, no se entiende cómo este puede ser un requisito de validez, pues de ninguna manera se refiere a la valoración del contenido del contrato, sino a un efecto incidental que podría tener en el evento de que fuere aceptado por la mayoría. Entonces, el primer gran reparo es que no se entiende cómo esta condición puede ser un requisito de validez cuyo incumplimiento pueda, eventualmente anular el negocio jurídico. El segundo tema preocupante consiste en la imposición forzada de los términos de un acuerdo a la minoría de trabajadores. En *derecho individual del trabajo*, en el que se aplican estas normas, las decisiones, incidentes, regulaciones tienen efectos singulares, es decir, las determinaciones de una mayoría no calificada como representante de los trabajadores no incide en las relaciones individuales de trabajo. Esta regla fundamental se rompe, pues pese a que no estamos en *derecho colectivo del trabajo*, la decisión de una mayoría podría impactar a la minoría. Por último, esta medida será de muy compleja aplicación porque los convenios, al ser esencialmente individuales, se construyen bajo una estructura que impediría aplicarlos generalmente. Así, entonces, en una empresa con cien trabajadores, habrá un alto número de acuerdos variables, por lo que no se entiende cómo se aplicarían estos convenios disímiles entre sí, a una mayoría uniforme.

Como conclusión, haber establecido requisitos de validez sin mayor reflexión sobre sus impactos para el negocio jurídico ha sido un equívoco en la LAH. Habrá que examinar cómo interactúa un eventual incumplimiento con el efecto de nulidad. Verbigracia, si se alega que la empresa no está utilizando los recursos con transparencia y eficiencia, ¿cuál será el efecto? ¿la nulidad por objeto ilícito al contravenir la disposición de uso de recursos eficiente y transparentemente? En tal caso, siguiendo los efectos generales de la declaratoria de nulidad ¿se deberán retrotraer los efectos hasta antes de la suscripción de los acuerdos o solo desde el momento en que se demuestre el uso indebido de recursos de la empresa? Los mismos cuestionamientos tenemos para los otros requisitos, en concreto, con respecto al consentimiento informado que debe

dar el trabajador a partir del estudio de los estados financieros de la empresa. Si se alega que esta obligación fue incumplida, ¿estaríamos frente a un vicio del consentimiento o frente a un posible escenario de causa ilícita?

Finalmente, se debe tomar en cuenta que en materia laboral cualquier vicio de nulidad que afecte al *contrato de trabajo* solamente puede ser alegado por el trabajador. Creemos que los convenios que modifican las condiciones económicas de la relación serán, técnicamente, accesorios al contrato de trabajo principal, por lo que deberían seguir su misma suerte, o sea, tener un régimen especial con respecto a quién puede cuestionar su validez.

### 3.2. El contrato especial emergente

Nuestro sistema debe superar el atavismo de pensar que solo hay una relación laboral posible y deseable: la indefinida. Ni toda empresa puede garantizar un trabajo de por vida, ni es necesariamente deseable, ni tampoco las nuevas generaciones tienen a la estabilidad absoluta como una aspiración primordial en su vida laboral (OIT, 2017). Ecuador eliminó el contrato a plazo fijo en el año 2015, bajo una visión sesgada y poco conectada con la realidad. Mientras la mayoría de los países de la región mantienen estas figuras que son ampliamente utilizadas por los actores de la economía, en el país fue simplemente eliminada.

Con la nueva Ley Humanitaria se presenta el regreso del contrato a plazo fijo, denominado *contrato especial emergente*. En realidad, la norma establece algunos criterios<sup>11</sup> para que los empleadores puedan utilizar el contrato, pero, ventajosamente, son tan amplios que cualquier empresa podrá adoptarlos, con las debidas justificaciones. Estos contratos pueden celebrarse por un término máximo de un año renovable por una vez más. Sobre la terminación, la norma establece que una vez fenecido el plazo se pagará la bonificación por desahucio equivalente al 25% de la remuneración por cada año de trabajo y los derechos laborales que se hubieren devengado.<sup>12</sup>

### 3.3. La reducción de la jornada laboral

Aunque no existen datos que nos permitan concluir la efectividad de la reducción de la jornada laboral durante el periodo comprendido entre marzo y julio de 2020, considerando que era la única medida que permitía aliviar la carga de salarios para la preservación del empleo, parecería lógico que su implementación fue oportuna y necesaria. En este orden de ideas, la Ley Humanitaria plantea una nueva reducción de la jornada laboral, con notas más amplias y flexibles.

En síntesis, esta medida pende de la voluntad del empleador y lo habilita a reducir la jornada laboral hasta un 50%, con una disminución de hasta el 45% del salario del trabajador. El tema controvertido radica en el condicionante “Por eventos de fuerza mayor o caso fortuito debidamente justificados, el empleador podrá reducir la jornada laboral”. Esto, dado que será controvertible hasta qué punto seguiremos bajos los efectos de un evento de fuerza mayor. Más aún, cuando esto puede provenir de diferentes fuentes —naturales, ordenes de autoridades competentes, etc.— y afectar en distinta medida a las compañías.

<sup>11</sup> Según el artículo 19 de la LAH, este contrato se celebra: “para la sostenibilidad de la producción y fuentes de ingresos en situaciones emergentes [sic] o para nuevas inversiones o líneas de negocio, productos o servicios, ampliaciones o extensiones del negocio, modificación del giro del negocio, incremento en la oferta de bienes y servicios por parte de personas naturales o jurídicas, nuevas o existentes o en el caso de necesidades de mayor demandas de producción o servicios en las actividades del empleador”.

<sup>12</sup> El artículo 17 del Reglamento a la LAH clarificó el régimen de compensación por terminación anticipada del contrato especial emergente [sic] en el siguiente sentido: “Al terminar el contrato, ya sea por cumplimiento del plazo o su renovación, ya sea por decisión unilateral del empleador o del trabajador antes del plazo convenido o su renovación, el trabajador tendrá derecho al pago de las remuneraciones y beneficios de ley calculados hasta el día en que concluya el contrato y la bonificación de desahucio calculada de conformidad con el artículo 185 del Código del Trabajo”.

#### 4. La incidencia de la LAH en la conceptualización y aplicación de la fuerza mayor como causa para terminar el contrato de trabajo

Iniciemos delimitando la figura. Según el artículo 30 del Código Civil, la fuerza mayor consiste en “el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”. Por su parte, la jurisprudencia nacional ha explicado que su existencia pende de los siguientes elementos: (a) Debe ser un hecho imprevisible, es decir que ni el deudor ni el acreedor pudieron anticiparse al suceso ni evitar la imposibilidad de ejecutar el contrato que genera; (b) Debe ser irresistible, esto es, que exista una insuficiencia material para obstaculizar o impedir la producción del acontecimiento dañoso (Corte Suprema de Justicia, 2002). Finalmente, la jurisprudencia extranjera<sup>13</sup> ha precisado que el evento debe ser *imprevisible* en la medida en que se encuentra fuera de cualquier razonable medida de pronóstico, *irresistible*, fuera de toda capacidad razonable de tomar medidas para mitigar su impacto (Corte Suprema de Justicia de Colombia, 1989).

La fuerza mayor como eximente de responsabilidad es una institución fundamental en el derecho obligacional y tenemos rastros de su existencia, por lo menos, desde la Antigua Roma (Gianfelci, 1995 p. 210). Entonces, los romanos sostenían que una parte solo puede huir de la responsabilidad de cumplimiento si se da un evento que esté más allá de cualquier persona, no solo más allá de sí mismo (Gordley, 2004 p. 515). Por consiguiente, esta figura postula que el cumplimiento de las obligaciones se altera cuando existe un evento irresistible e imprevisible y se explica con el aforismo *nadie está obligado a lo imposible*. En este orden de ideas, la aplicación de la fuerza mayor como eximente de responsabilidad tiene un marcado sentido económico: minimizar las posibilidades de que el deudor sea superado y arrasado por las circunstancias imprevisibles e irresistibles, para que sobreviva como agente económico.

Con estos antecedentes, llegamos al artículo 169 numeral 6 del Código del Trabajo que establece:

Causas para la terminación del contrato individual. - El contrato individual de trabajo termina: 6. Por caso fortuito o fuerza mayor que imposibiliten el trabajo, como incendio, terremoto, tempestad, explosión, plagas de campo, guerra y, en general, cualquier otro acontecimiento extraordinario que los contratantes no pudieron prever o que, previsto, no lo pudieron evitar.

Esta norma se ha encontrado históricamente en el Código del Trabajo y ha sido consistente con los fundamentos la institución de la fuerza mayor. Esencialmente, la norma dispone que, cuando la prestación del contrato individual de trabajo se torne imposible de realizar por un evento irresistible e imprevisible, el vínculo laboral fenece. Y esto es apenas lógico, pues si una externalidad con estas características hace imposible que se ejecute la prestación, el empleador está eximido de su responsabilidad de continuar el contrato.

La pandemia del Covid-19 y el posterior Decreto Ejecutivo 1017,<sup>14</sup> que restringió la jornada laboral y el comercio, es un evento de fuerza mayor. Ello, puesto que no pudo ser

<sup>13</sup> También, la Corte Suprema de Justicia de Chile ha explicado: “El hecho constitutivo del caso fortuito debe ser imprevisto e inevitable en sí mismo, es decir, que ni el agente ni ninguna otra persona colocada en las mismas circunstancias de tiempo y lugar, habrían podido precaverlo o resistirlo. La determinación de si un suceso constituye un caso fortuito, depende de su naturaleza y de las circunstancias que lo rodean y los jueces del fondo establecerán soberanamente los hechos materiales que se invoquen como caso fortuito y un mismo suceso, por consiguiente, puede o no tener ese carácter y todo dependerá de si el agente estuvo o no en la absoluta imposibilidad de preverlo y evitarlo” (Corte Suprema de Justicia de Chile, 1963 p. 59)

<sup>14</sup> A esto habrá que sumarle las subsecuentes resoluciones del Comité de Operaciones de Emergencia y de otros organismos públicos que permanentemente inciden en la ejecución normal de las obligaciones contractuales, limitando la movilidad, el comercio, etc.

previsto al momento de la suscripción del contrato, ni depende de las partes y, por último, tampoco puede ser obviado o resistido por el empleador o el empleado, porque al ser una pandemia, sus efectos superan el espectro de control de las partes.

Ahora bien, para examinar si un evento de fuerza mayor ha imposibilitado el trabajo, se debe realizar un análisis exhaustivo de la prestación singularizada de cada contrato de trabajo, pues, se insiste, originariamente el artículo 169 del Código del Trabajo se refiere a las formas de terminación del contrato laboral individual. Esto va de la mano de la preservación de la fuente económica macro que persigue la figura de la fuerza mayor. Expliquemos este tema. El examen de casos singularizado es necesario porque en una misma empresa bien pueden existir empleados cuyos contratos de trabajo se tornaron imposibles de realizar por la pandemia y, al mismo tiempo, se pueden encontrar personas que sí pueden continuar sus labores. Por ejemplo, en una empresa de organización de conciertos que no puede realizar eventos, para los operadores de campo será imposible realizar la prestación de su contrato. Sin embargo, para los empleados administrativos, quizás, el trabajo pueda seguir su curso, aún limitado a realizar llamadas, gestiones de cobro o cualquier otra actividad que sí pueda realizarse, pese a la pandemia.

Aquí observamos con claridad la función de preservación económica de la fuerza mayor, pues, al ser un eximente de responsabilidad, no busca liquidar la fuente de trabajo en su totalidad, sino, más bien persigue que en la medida de lo posible la empresa continúe y, con ella, se preserven la mayor cantidad de fuentes de empleo. Por eso, precisamente, se debe realizar un análisis exhaustivo y caso por caso, pues en una misma empresa bien puede haber empleados cuyos contratos sean imposibles de realizar por el evento de fuerza mayor y bien podrá haber otros que sí puedan seguir su desempeño.

En realidad, es muy limitada la jurisprudencia que existe sobre el tema. A partir del terremoto de abril de 2016 que afectó a las provincias de Manabí y Esmeraldas, algunas compañías decidieron terminar la relación laboral por fuerza mayor con los operarios de las plantas industriales que se destruyeron. Muchos de esos trabajadores demandaron alegando que en realidad hubo un despido intempestivo, porque la empresa, como conjunto, no había cesado, pese a que el lugar donde se desempeñaban los contratos de trabajo se destruyó. Entonces, la Sala Laboral de la Corte Nacional de Justicia resolvió que el examen de la aplicación de la fuerza mayor debe ser singularizado y que no implica, necesariamente, que toda la empresa haya cesado sus actividades. También, aceptó la tesis de que la indemnización por despido intempestivo implica una voluntad del empleador de terminar la relación de trabajo injustificadamente y, frente a un evento de fuerza mayor, esa voluntad debe ser fehacientemente probada (Corte Nacional de Justicia, 2016).<sup>15</sup>

En la misma línea, dentro del juicio laboral 13371-2018-00179, la Corte Provincial de Justicia de Manabí sostuvo que, si bien la destrucción total del local donde laboraba el trabajador fue evidente, también se comprobó que la empresa mantuvo locales en otras ciudades y que, con ello, podía trasladar a los trabajadores a otra ciudad para mantener el vínculo laboral. Posteriormente, la Corte Nacional de Justicia revocó la sentencia. La Sala sostuvo que el falló

<sup>15</sup> Al respecto, la sentencia dentro del juicio laboral número 13354-2016-00395, seguida, *inter alia*, por la sentencia de la Sala Laboral de la Corte Nacional de Justicia dentro del juicio de trabajo número 13354-2016-00390, expuso: “De la lectura del recurso de casación propuesto por la parte demandada, se evidencia que su argumento central se basa en la negativa de haber despedido intempestivamente al actor, señalando que la terminación de la relación laboral se circunscribe en el artículo 169 numeral 6 del Código de Trabajo, cuya Acta de Finiquito fue realizada bajo el supuesto de fuerza mayor que no puede ser considerado como despido intempestivo, pues se efectuó la terminación del vínculo laboral el 16 de junio de 2016, en razón de que la planta de envase donde laboraba el actor se encontraba destruida tras el terremoto. Siendo esta una causa legal de terminación del contrato

de segunda instancia carecía de motivación al no haber aplicado en estricto rigor la causal 6 del artículo 169 del Código del Trabajo, pues si ambas partes suscribieron el acta de finiquito aseverando la existencia del evento de fuerza mayor, se descartaba el despido intempestivo. Adicionalmente, estimó que en el contexto de la aplicación del numeral 6 del artículo 169 del Código del Trabajo, la empresa no estaba obligada a reintegrar a los trabajadores, desechando la pretensión de un despido intempestivo al estimar que: “la relación terminó a consecuencia de la destrucción por terremoto de 16 de abril de 2016 como circunstancia eximente de responsabilidad y no por voluntad unilateral de la parte empleadora” (Corte Nacional de Justicia, 2018).

Lamentablemente, la LAH desde hace cientos de años de desarrollo normativo con respecto a la institución de la fuerza mayor y realiza una supuesta interpretación del numeral 6 del artículo 169 del Código del Trabajo en el siguiente sentido:

En estos casos, la imposibilidad de realizar el trabajo por caso fortuito o fuerza mayor estará ligada al cese total y definitivo de la actividad económica del empleador, sea persona natural o jurídica. Esto quiere decir, que habrá imposibilidad cuando el trabajo no se pueda llevar a cabo tanto por los medios físicos habituales como por medios alternativos que permitan su ejecución, ni aún por medios telemáticos

En primer lugar, hemos de resaltar el grave error incurrido por la Asamblea Nacional al haber catalogado a esta norma como interpretativa, cuando en realidad estamos frente a una simple y sencilla reforma en la forma de aplicación de la fuerza mayor. Interpretar significa darle un sentido a la norma jurídica, implica derivar del contenido de la norma un determinado alcance. Interpretar, por lo mismo, encuentra una solución dentro del mismo texto del articulado. Reformar, en cambio, trae consigo nuevos estadios de aplicación, nuevos estándares, etc. Entonces, en la reforma encontramos que el órgano legislativo trae supuestos ajenos a la norma, para que la integren y rijan hacia el futuro. Esto es lo que ha ocurrido en el caso en cuestión. Adviértase que la Disposición Interpretativa no expone un sentido de interpretación derivado intrínsecamente del texto del artículo 169 numeral 6 del Código del Trabajo, sino que, por el contrario, extrapola supuestos nuevos de aplicación, supuestos que jamás han estado ni en la jurisprudencia, ni en la doctrina ni en la práctica del derecho. Así, entonces, se ha interpretado que la terminación por fuerza mayor está ligada al cese total y definitivo de la actividad económica del empleador, añadiendo que esto solo ocurrirá cuando el trabajo no se pueda llevar a cabo por ningún medio. Aquí advertimos una contradicción, pues si la fuerza mayor se liga al cese de la actividad, de hecho, ya no podrá haber trabajo de ninguna forma, con lo que el texto de la norma interpretativa, en sí mismo es inconsistente.

Es preocupante el daño que esta disposición ha generado en el derecho ecuatoriano y, particularmente, en cuanto a la vigencia de la seguridad jurídica. El sentido de la institución de la fuerza mayor, se insiste, no es liquidar la fuente económica, pues en ese caso su misión como eximente de responsabilidad es fútil. La exención opera con un sentido económico de preservación de la empresa, no al revés, como ha realizado el órgano legislativo ecuatoriano. Pero, además, el perjuicio a la seguridad jurídica se hace más grave y latente, puesto que la categorización de interpretativa genera que, eventualmente, esta norma pueda aplicarse de manera retroactiva, pues el artículo 7 numeral 23 del Código Civil dispone: “Las leyes que se limiten a declarar el sentido de otras leyes se entenderán incorporadas en estas”. No faltarán los casos en que se pretenda, erradamente, aplicar esta supuesta disposición interpretativa de forma retroactiva. Aun cuando es

incontrovertible que la añadidura de la LAH es una reforma y no se limita a declarar el sentido del artículo 169 numeral 6 del Código del Trabajo sino, por el contrario, a establecer nuevos, y desacertados, supuestos de aplicación.

## 5. Conclusiones

La economía ecuatoriana ya venía sintiendo los efectos de no poder seguirle el paso a la avanzada y vanguardista normativa laboral. Una y otra vez, se siguió la premisa de que las normas podían cambiar la realidad económica: se eliminó la tercerización laboral, considerada indigna para los trabajadores. También se suprimió el contrato por horas, pues en los ojos del Estado ese trabajo no era suficientemente garantista. Se suprimieron la mayoría de las formas de contratación laboral que no fueren a término indefinido, la contratación con terceros prácticamente se anuló, las indemnizaciones por terminación se radicalizaron y, finalmente, en 2015 se eliminó el contrato a plazo fijo. Con la llegada de la pandemia, Ecuador empezó a sentir los estragos de una normativa que no se compadece con la realidad económica del país y que no da espacio de movimiento. Paradójicamente, la rigidez resultó el mayor obstáculo para la preservación y creación del empleo, pues, así como un edificio debe ser flexible para que frente a un terremoto no colapse, el sistema normativo laboral, tan dependiente de la economía, debe ser versátil para mantener los puestos de trabajo y, con ello, la estabilidad financiera de los trabajadores.

Sin un ordenamiento jurídico que permitiera dar alternativas legales para enfrentar los embates de la crisis sanitaria, el Gobierno tuvo que utilizar mecanismos poco ortodoxos, pero necesarios para paliar los efectos de la paralización. En términos generales, la autorización de reducir la jornada laboral hasta en un 25% resultó positiva para aliviar las cargas salariales, precaver el empleo y mantener el ingreso económico de los empleados que es fundamental en tiempos de crisis. En cambio, la suspensión de la jornada fue poco útil, pues colocaba a los empleadores en una situación irracional: no había trabajo, pero sí remuneraciones.

Finalmente, se promulgó la Ley Orgánica de Apoyo Humanitario que representa un nuevo paradigma en el derecho laboral ecuatoriano, tanto en lo positivo como en lo negativo. En lo primero, la autorización de celebrar convenios para modificar aspectos económicos de la relación laboral es un paso importante para que las partes puedan configurar nuevas condiciones que permitan la subsistencia del contrato de trabajo. A la vez, es un aliciente para las empresas que, seguramente, permitirá preservar empleos y reactivar la producción. Por su parte, el nuevo contrato a plazo fijo y la reducción de la jornada laboral por fuerza mayor es un paso importante para crear nuevas fuentes de empleo en un periodo de imprevisión. En lo negativo, fundamentalmente encontramos la inentendible disposición interpretativa del numeral 6 del artículo 169 del Código del Trabajo. No solo vulnera directamente el derecho fundamental a la seguridad jurídica, sino que, transfigura una institución clásica cuyo objetivo es la preservación de las fuentes de actividad económica y, a la larga, del propio empleo.

## Referencias bibliográficas

Ahlers, E. (2016). Flexible and remote work in the context of digitalization and occupational health. *International Journal of Labour Research* olume 8 85-101.

- Block, R. N., Roberts, K., Ozeki, C., & Roomkin, M. J. (2001). Models of international labor standards. *Industrial Relations: A Journal of Economy and Society*, 40(2), 258-292.
- Banco Central del Ecuador (2020). Evaluación impacto macroeconómico del Covid-19 en la economía ecuatoriana. Quito: Banco Central. Disponible en: [https://www.bce.fin.ec/images/BANCO\\_C\\_ECUADOR/PDF/IMPACTO-MACROECONOMICO-202008032036.pdf](https://www.bce.fin.ec/images/BANCO_C_ECUADOR/PDF/IMPACTO-MACROECONOMICO-202008032036.pdf)
- CEPAL (2020). Informe Especial Covid-19 No. 2. Santiago: Publicaciones Cepal. Disponible en: [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45445/1/S2000286\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/45445/1/S2000286_es.pdf)
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2020). América Latina y el Caribe ante la pandemia del COVID-19: efectos económicos y sociales, Informe Especial COVID-19, N° 1, 3. Santiago: Cepal
- Comisión Económica para América Latina y el Caribe & Organización Internacional del Trabajo (2020). El trabajo en tiempos de pandemia: desafíos frente a la enfermedad por coronavirus (COVID-19). Santiago: Coyuntura Laboral en América Latina y el Caribe, N° 22
- Corte Nacional de Justicia (2016). Sala de Casación Laboral. Sentencia dictada dentro del juicio 13354-2016-00395
- Corte Nacional de Justicia (2018). Sala de Casación Laboral. Sentencia dictada dentro del juicio 13371-2018-00179,
- Corte Suprema de Justicia de Chile. Sentencia de 2 de mayo de 1963, Serie: RDJ, t. LX, Sección Primera
- Corte Suprema de Justicia de Ecuador (2002). Sentencia de 12 de noviembre de 2002. Gaceta Judicial 11, Serie 17
- Diario Expreso (2020). Coronavirus, Martínez explicó cómo será la reactivación económica y del tejido productivo. Disponible en <https://www.expreso.ec/actualidad/coronavirus-ecuador-richar-martinez-plan-solidario-emergencia-sanitaria-economia-9135.html>
- El Comercio (2020). Día de trabajo: 361 361 en teletrabajo en dos meses en Ecuador. Disponible en <https://www.elcomercio.com/actualidad/coronavirus-teletrabajo-confinamiento-emergencia.html>
- European Commission (2020). Telework in the EU before and after the COVID-19: where we were, where we head to. Brussels: Joint Research Center. Disponible en [https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/jrc120945\\_policy\\_brief\\_-\\_covid\\_and\\_telework\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/jrc120945_policy_brief_-_covid_and_telework_final.pdf)
- Gianfelci, Mario (1995). Caso fortuito y caso de fuerza mayor, en el sistema de responsabilidad civil. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Gordley, James. Impossibility and Changed and Unforeseen Circumstances. *The American Journal of Comparative Law*, 52 (2004), 513-530.
- Instituto Nacional de Estadísticas y Censos (2015). Informe de Indicadores Laborales Septiembre 2015. Quito: INEC. Disponible en [https://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/EMPLEO/2015/Septiembre-2015/Informe%20de%20Economia%20Laboral\\_septiembre2015%20\(final\).pdf](https://www.ecuadorencifras.gob.ec/documentos/web-inec/EMPLEO/2015/Septiembre-2015/Informe%20de%20Economia%20Laboral_septiembre2015%20(final).pdf)
- International Monetary Fund. World Economic Outlook: The Great Lockdown Statistical Appendix. 2020. Washington: IMF.
- Lasfargue, Y. & Fauconnier, S. (2015), Télétravail salarié: Comment concilier liens de subordination et marges de liberté? [Employees teleworking: How can subordination links and margins of freedom be reconciled?], Paris: Obergö

- ManpowerGroup(2020). Carreras Profesionales de los Millennials: Horizonte 2020. Disponible en: [http://www.manpowergroup.es/data/files/Estudios/pdf/Estudio\\_ManpowerGroupCarreras\\_profesionales\\_de\\_los\\_Millennials\\_Horizonte\\_2020\\_635997053700335000.pdf](http://www.manpowergroup.es/data/files/Estudios/pdf/Estudio_ManpowerGroupCarreras_profesionales_de_los_Millennials_Horizonte_2020_635997053700335000.pdf)
- Ministerio de Salud (2020). Ministerio de Salud confirma la muerte del primer paciente por Covid-19. Disponible en <https://www.salud.gob.ec/ministra-de-salud-confirma-muerte-de-paciente-por-covid-19/>
- Ministerio del Trabajo (2020). Más de 6000 empresas se han acogido a la reducción, modificación o suspensión emergente de la jornada laboral. Disponible en <http://www.trabajo.gob.ec/mas-de-6000-empresas-se-han-acogido-a-la-reduccion-modificacion-o-suspension-emergente-de-la-jornada-laboral/>
- Montoya-Melgar, Alfredo. (2017) Derecho del Trabajo. Madrid: Editorial Tecnos
- Organización Internacional del Trabajo & Eurofund (2019). Trabajar en cualquier momento y en cualquier lugar: consecuencias en el ámbito laboral. Ginebra: Oficina OIT. Disponible en: [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed\\_protect/---protrav/--travail/documents/publication/wcms\\_712531.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/--travail/documents/publication/wcms_712531.pdf).
- Organización Internacional del Trabajo (2016). ¿Cuáles son los riesgos del teletrabajo en las tecnologías de comunicación y los servicios financieros? *Disponible en:* [https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/newsroom/news/WCMS\\_534817/lang-es/index.htm](https://www.ilo.org/global/about-the-ilo/newsroom/news/WCMS_534817/lang-es/index.htm)
- Organización Internacional del Trabajo (2017). El futuro del trabajo que queremos: la voz de los jóvenes. Lima: Oficina OIT.
- Organización Internacional del Trabajo (2020). Covid 19 y el mundo del trabajo. Estimaciones Actualizadas y Análisis, Segunda Edición. Ginebra: OIT. Disponible en: [https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/--dcomm/documents/briefingnote/wcms\\_740981.pdf](https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/--dcomm/documents/briefingnote/wcms_740981.pdf)
- Primicias (2020) La recaudación de tributos cayó casi 35%. Disponible en <https://www.primicias.ec/noticias/economia/sri-recaudacion-tributaria-dura-caida-abril/>
- Purchada-Bonilla, Miguel (2013). Trabajo a distancia vs. Teletrabajo: estado de la cuestión a propósito de la reforma laboral de 2012. *Actualidad laboral*, núm. 2, 2013, La Ley 286, pp 71 - 76.
- Romagnoli, Umberto (1997). El Derecho, el trabajo y la historia. Madrid: Consejo Económico y Social. p. 42-43
- Robinson, B. (2020, June). Is Working Remote A Blessing Or Burden? Weighing The Pros And Cons. *Forbes*. <https://www.forbes.com/sites/bryanrobinson/2020/06/19/is-working-remote-a-blessing-or-burden-weighing-the-pros-and-cons/#7fe716bc40a9>
- Ruiz, M. C. (2015). Cómo afrontar lo inesperado. La fuerza mayor en la contratación internacional: ¿principio o cláusula?. *Derecho PUCP*, (74), 441-484.
- Schiavardi, Fabiano (1999). Regidita nel mercato del lavoro disoccupazione e crescita. *Banca D'Italia* (364) 7-32.



# CASO FORTUITO Y FUERZA MAYOR EN TIEMPOS DE PANDEMIA

## Fortuitous events and force majeure in times of pandemic

LUIS FERNANDO ORAMAS VELASCO<sup>1</sup>

Investigador independiente, Guayaquil, Ecuador

### Resumen

El presente artículo es un estudio sobre la figura del caso fortuito y la fuerza mayor y sobre su posible aplicación como consecuencia de la incidencia del COVID-19. En primer lugar, se realiza una breve introducción histórica sobre el origen y las principales características del concepto de caso fortuito. Posteriormente, analizamos la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la falta o ausencia de culpa como los tres requisitos que deben presentarse para poder alegar su existencia. El artículo también examina los efectos jurídicos del caso fortuito en los contratos y, a modo de conclusión, trata de responder si esta institución jurídica es adecuada para resolver las disputas jurídicas que se van a suscitar en el mundo del derecho de los contratos a raíz de la pandemia.

### Palabras clave

Diligencia, Imprevisibilidad, Irresistibilidad, Culpa, Contratos.

### Abstract

This article is a study on the figure of the fortuitous case and force majeure and their possible application as a consequence of the appearance of COVID-19. First, a brief historical introduction is given on the origin and main characteristics of the concept of fortuitous case. Subsequently, we analyze the unpredictability, irresistibility, and absence of fault as the three requirements that must be presented in order to be able to allege its existence. The article also examines the legal effects of the fortuitous event on contracts and, by way of conclusion, attempts to answer whether this legal institution is suitable for resolving the legal disputes that will arise in the world of contract law as a result of the pandemic.

### Keywords

Care, Unpredictability, Irresistibility, Negligence, Contracts.

## 1. Introducción

La principal consecuencia de la pandemia del COVID-19 dentro del mundo del Derecho será, indiscutiblemente, el incumplimiento de las obligaciones pactadas por las partes en los contratos. La enfermedad en sí misma o los actos de autoridad, como el estado de excepción, no permitirán que las partes cumplan en la fecha prevista sus obligaciones contractuales. Este incumplimiento, producto de una situación excepcional, seguramente llevará a los deudores

<sup>1</sup> Abogado por la Facultad de Derecho de la Universidad Católica Santiago de Guayaquil y Máster en Derecho Transnacional de los Negocios por el Instituto de Empresa (IE). Correo electrónico: loramas@coronelyperez.com



a argumentar la existencia de figuras jurídicas como el caso fortuito y la fuerza mayor,<sup>2</sup> la imprevisión contractual o la frustración del fin del contrato para poder exonerarse del cumplimiento de sus obligaciones. Estas figuras fueron creadas por el derecho privado para regular situaciones de carácter excepcional.

En el presente artículo únicamente me referiré al caso fortuito y la fuerza mayor (por fines prácticos en adelante utilizaré “caso fortuito” para referirme a ambos términos), al ser esta la única figura reconocida en nuestro Código Civil (CC) como eximente de responsabilidad civil contractual y extracontractual ante la aparición de eventos imprevisibles. Esta institución ha sido escasamente desarrollada por la doctrina, y, a pesar de que existe jurisprudencia ecuatoriana que se refiere a ella, tampoco ha sido analizada de forma minuciosa por los tribunales, al menos en lo relativo a sus requisitos y sus efectos. Son pocos los artículos del CC que se refieren al caso fortuito; sin embargo, su construcción es bastante compleja y por ello ha dado lugar a numerosas disquisiciones de carácter jurídico.

Siendo una figura poco estudiada en nuestro país, no resulta extraño que su interpretación, por parte de abogados y jueces, sea confusa en distintos aspectos; por ejemplo, existe una idea generalizada que sostiene que el principal efecto de su aplicación es la extinción de las obligaciones de la parte deudora, lo cual no es correcto. Existen matices que deben ser considerados en cada caso particular. Es, por lo tanto, esencial conocer los requisitos copulativos que deben cumplirse para que se configure el caso fortuito, y los efectos jurídicos que se producen cuando la parte deudora lo alega. Por último, trataré de responder con ejemplos si la pandemia del COVID-19 puede considerarse como un caso fortuito.

## 2. Concepto Caso Fortuito

Conviene señalar que el caso fortuito es una figura antiquísima que se remonta al Código de Hammurabi (Gianfelici, 1995, pp. 9-14),<sup>3</sup> reconocido como uno de los primeros textos legales de la historia de la humanidad. Posteriormente fue recogida por diferentes legislaciones como la griega y hebrea o por el derecho romano y siguió evolucionando a lo largo de los siglos. Andrés Bello, redactor del Código Civil chileno que fue posteriormente adoptado por Ecuador, recogió esta figura de las Siete Partidas y luego la incluyó en el actual artículo 45 del Código Civil chileno. Nuestro CC tiene la misma definición del código chileno, y en su artículo 30 establece el concepto de caso fortuito de la siguiente forma: Art. 30.- Se llama fuerza mayor o caso fortuito, el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.

De dicha definición se extraen dos de los requisitos del caso fortuito: la imprevisibilidad y la irresistibilidad. Sin embargo, casi todos los países con sistema de derecho continental han agregado un tercer elemento, que es la exterioridad.<sup>4</sup> En Ecuador los tribunales no se han referido a la exterioridad, razón por la cual considero que sería erróneo señalar que la exterioridad es un requisito indispensable para alegar el caso fortuito localmente. Por su parte, el CC en su artículo 1563 señala a la falta o ausencia de culpa como una especie de requisito para alegar el caso fortuito,

<sup>2</sup> En materia laboral, existe un debate actual sobre el caso fortuito y la fuerza mayor toda vez que según el diario El Universo, en una noticia publicada el 13 de junio del 2020, se registraron alrededor de 17.000 contratos individuales terminados por caso fortuito o fuerza mayor durante la emergencia por la pandemia del COVID-19.

<sup>3</sup> El artículo 266 del Código de Hammurabi fue el primero en regular la institución de la fuerza mayor y el caso fortuito; según dicho cuerpo legal: “Si en el establo ocurre golpe de Dios o asáltale el león, jure el pastor ante Dios y soporte el amo el daño que ocurrió en el establo”

<sup>4</sup> En Chile, por ejemplo, la doctrina y los tribunales han aceptado de forma unánime a la exterioridad como requisito. En Colombia, el Consejo de Estado también ha señalado a la exterioridad como un requisito.

lo cual se puede considerar como una aproximación legal a la exterioridad, a pesar de que existen diferencias conceptuales entre estas dos figuras. Más adelante me referiré a este punto.

El artículo 30 del CC establece únicamente algunos ejemplos de hechos imprevisibles e irresistibles que pueden ser considerados como casos fortuitos, es decir, la enumeración de casos no es taxativa, sino que tiene un carácter meramente enunciativo o ejemplificativo. Según nuestro Código Civil, un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos o un acto de autoridad pueden ser considerados como caso fortuito y fuerza mayor. Como dato anecdótico, el artículo 802 del CC, relativo a las obligaciones del usufructuario de rebaños, expresamente considera a las epidemias como eventos fortuitos al establecer que “si el ganado o rebaño perece en todo o en gran parte, por efecto de una epidemia u otro caso fortuito, el usufructuario no estará obligado a reponer los animales perdidos”.

Otra discusión gira en torno a la diferencia entre los términos caso fortuito y fuerza mayor. Según la doctrina y la jurisprudencia,<sup>5</sup> la diferencia radica en quién produjo o fue causante del hecho: si el hecho fue causado por el hombre, entonces se denomina fuerza mayor, y el ejemplo clásico es el acto de autoridad ejercido por un funcionario público como lo sería el estado de excepción. Estos actos de autoridad se conocen también como hechos del príncipe. En cambio, los hechos producidos por la naturaleza, como un terremoto, un aluvión, un tornado, una epidemia, etc., son considerados casos fortuitos:

Por caso fortuito se entiende un evento natural inevitable, al cual no es posible resistir, como un terremoto, rayo, incendio no imputable, epidemia, y por fuerza mayor a hechos humanos inevitables para cualquier deudor, como su aprehensión por error de la autoridad (Alessandri y Somarriva, 2004, p. 279).

A pesar de que existe esta distinción de carácter conceptual, nuestro CC utiliza ambos términos como sinónimos, y nuestra jurisprudencia sostiene que los efectos que producen son exactamente los mismos. En consecuencia, en la actualidad la distinción tiene un carácter doctrinal, pero carece de relevancia práctica.<sup>6</sup> En la misma línea, muchos se preguntan si el COVID-19 debe ser considerado un caso fortuito o fuerza mayor. En realidad, la pandemia engloba supuestos de caso fortuito (el virus) y de fuerza mayor (la cuarentena, los toques de queda y demás actos de autoridad derivados del estado de excepción). Es probable que la mayoría de los casos fortuitos alegados se deberán a hechos del hombre, es decir, a aquellos casos en los cuales no se ha podido cumplir una obligación como consecuencia de un acto de autoridad. Como ejemplo podría señalarse el de una persona que, en virtud de un contrato de suministro, está obligada a entregar cierta mercadería, pero no puede entregarla a tiempo por las restricciones de movilidad impuestas por el gobierno. Con todo, se debe reconocer que en países que han tenido un número importante de contagios (Ecuador, Chile o Perú, por citar algunos casos) existe un porcentaje elevado de personas que no han podido cumplir lo pactado por haber contraído la enfermedad; en esos casos, el supuesto por el cual se alega el caso fortuito es el COVID-19 y no un acto de autoridad.

<sup>5</sup> Este criterio fue acogido por la jurisprudencia ecuatoriana en las sentencias: Corte Suprema de Justicia, Primera Sala de lo Civil y Mercantil (2001), *E. Cuaba S.A. v. El Dorado C.A. de Seguros y Reaseguros*, Gaceta Judicial. Año CIII. Serie XVII. No. 8. Página 2273; y, Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala de lo Civil y Mercantil (2007), *Multitrans S.A. v. Inchcape Shipping Services*, Gaceta Judicial. Año CVIII. Serie XVIII, No. 4. Página 1434.

<sup>6</sup> Esta postura ha sido defendida por la mayor parte de los tratadistas, entre ellos Demogue, Aubry y Rau, Luis Claro Solar, Manuel Somarriva, Arturo Alessandri, etc.

### 3. Elementos

#### 3.1. Imprevisibilidad

El primer elemento que debe existir para considerar al hecho como un caso fortuito es la imprevisibilidad. Un hecho imprevisible, por definición, es aquel que no se ha podido prever (Abeliuk, 2001, p. 746). Sin embargo, es posible llegar a la conclusión de que todo hecho o suceso puede ser previsible o imaginable. Como se ha señalado: prever es una operación intelectual. Así, una persona con gran imaginación podrá prever un número elevadísimo de sucesos. Sin embargo, el derecho no nos exige que tengamos que prever todo; esto sería ilógico o imposible. Por lo tanto, la pregunta que debemos formular es la siguiente: ¿qué debemos prever al momento de celebrar un contrato? Según la jurisprudencia y la doctrina se debe prever únicamente aquellos eventos que razonablemente podrían ocurrir para una persona diligente (Díez-Picazo, 2008, pp. 726-728).

Lo señalado en el párrafo precedente es fundamental para entender la imprevisibilidad, toda vez que debe existir un esfuerzo intelectual por parte de los contratantes conducente a anticiparse a todos aquellos eventos que podrían dificultar el cumplimiento de las obligaciones contractuales. En este ejercicio, la diligencia, entendida como una regla objetiva de conducta, juega un rol esencial porque obliga a las partes a emplear el debido cuidado y actuar conforme lo haría un hombre de negocios o a un buen padre de familia. En definitiva, un hecho puede considerarse imprevisible si una persona diligente no debió anticipar dicho suceso.

Para la doctrina tradicional (Alessandri y Somarriva, 2004, pp. 280-281), la imprevisibilidad es un requisito absoluto, es decir, se trata de la imposibilidad total de prever un acontecimiento. En cambio, para la doctrina moderna, como Tapia (2019a, párr. 60) y Brantt (2011, pp. 59-62), la imprevisibilidad es un requisito relativo, es decir, se trata de averiguar si un individuo diligente, puesto en las mismas circunstancias del deudor, hubiese previsto el acontecimiento. La Corte Nacional de Justicia del Ecuador (2002, pp. 3387-3393) ha seguido el segundo criterio.

Un caso que ilustra bien cómo opera la imprevisibilidad es el de Chile, país con un altísimo grado de actividad sísmica. Según la jurisprudencia chilena, la ocurrencia de un terremoto o un tsunami no constituye caso fortuito por tratarse de hechos que ocurren de forma frecuente (Tapia, 2019, párr. 78). Esto obliga a que los contratantes en Chile se anticipen a la ocurrencia de uno de estos eventos, regulando sus consecuencias jurídicas en los contratos. Sin embargo, puede suceder que el terremoto sea imprevisible para las partes, como lo fue aquel que ocurrió en 1960 en la ciudad de Valdivia, al tratarse de uno de 9,5 de magnitud en la escala de Richter. Un terremoto de esa magnitud sucede cada 300 o 400 años (Barrientos, 2015), motivo por el cual es evidente que se trata de un hecho poco frecuente, poco probable y de muy rara ocurrencia. Algo parecido pasó en Ecuador con el terremoto en Manabí; si bien es cierto que nuestro país sufre cada cierto tiempo temblores fuertes, un terremoto de 7,8 grados como el que tuvo a Manabí como epicentro es un hecho muy poco probable y frecuente. El último precedente de un terremoto de esa magnitud en Ecuador se remonta a 1942, es decir, hace casi 75 años.<sup>7</sup>

Resulta interesante analizar la imprevisibilidad en el caso del COVID-19: ¿realmente se puede considerar imprevisible su aparición? Si tenemos presente que cada 5 o 10 años suelen aparecer pandemias considerables (zika, ébola, dengue, SARS, etc.), que la Organización Mundial de la Salud advirtió en el 2019 sobre la posibilidad de que una pandemia aparezca o que en varios artículos (Cheng et al., 2007, p. 883) y eventos

<sup>7</sup> Ecuador sufrió uno de los terremotos más significativo de su historia el 13 de mayo de 1942. El sismo fue de 7,8 grados y su epicentro fue en Chone, entre Atahualpa, Chibunga y San Francisco de Novillo.

académicos (Gates, 2015) se discutió sobre los peligros de permitir la compra y el consumo de animales exóticos en mercados chinos, se podría sostener que, en efecto, el COVID-19 era un hecho previsible. Pero la realidad es que estamos en presencia de una enfermedad extremadamente contagiosa, con un alto grado de mortalidad y con efectos que todavía no son claros para los expertos. Esta pandemia es tan atípica que, por primera vez en la historia, se han cerrado prácticamente las fronteras de todos los países del mundo. La última vez que una enfermedad similar puso en vilo al planeta fue la gripe española de 1918. Esto es, un evento que sucedió hace más de 100 años.

En conclusión, la aparición del COVID-19 y sus consecuencias fueron imprevisibles para las partes al tratarse de un hecho excepcional, atípico, poco frecuente y probable. Las cuarentenas también fueron imprevisibles al ser actos de autoridad que ningún ecuatoriano pudo razonablemente prever meses antes de la pandemia. En el caso particular de nuestro país, se debe señalar que, durante el mes de marzo, pese a las advertencias de las autoridades, se celebraron eventos como fiestas o matrimonios; hay que tener en cuenta que en estos casos particulares, o en casos similares, los deudores no podrán alegar el caso fortuito porque en esa fecha las consecuencias del virus eran previsibles, y también porque el hecho alegado como caso fortuito por los deudores sobreviene por su culpa.

### 3.2. Irresistibilidad

A nivel doctrinario, se puede señalar que un acontecimiento es irresistible cuando a pesar de haber desplegado el deudor la actividad pertinente conforme a la diligencia a él exigible en el caso concreto, no ha podido sustraerse de sus efectos, por lo que el incumplimiento se ha producido igualmente (Brantt, 2011, p. 69). La diligencia, al igual que en la imprevisibilidad, juega un papel importante en la irresistibleidad al obligar al deudor a realizar actos tendientes a resistir el hecho, a intentar librarse de los obstáculos o las dificultades que presenta; y, en caso de que no se pueda evitar el hecho, a actuar para controlar o mitigar los efectos del caso fortuito.

Desde un punto de vista más práctico, para conocer si estamos ante un hecho irresistible debemos plantearnos dos preguntas distintas: ¿el hecho se pudo resistir? Y, en caso hipotético de que no se haya podido resistir el hecho, ¿podían al menos controlarse o mitigarse sus efectos? Si el día de mañana, por ejemplo, un tsunami golpea las costas ecuatorianas, es evidente que un suceso de la naturaleza como el señalado no puede ser resistido. Ahora, ¿se podrían controlar sus efectos tomando ciertas precauciones? Habría que analizar caso por caso para poder responder a esta pregunta.

Al igual que ocurre con la imprevisibilidad, hay una doctrina tradicional que la considera en términos absolutos como una imposibilidad total de evitar el acontecimiento o sus efectos (Brantt, 2011, 64-66). Para la doctrina moderna, sin embargo, se trata de un requisito relativo en el sentido de que consiste en determinar si una persona que ha empleado una mediana diligencia pudo evitar que el acontecimiento ocurra o frenar sus consecuencias.

En el caso del COVID-19 podemos concluir que el hecho fue irresistible pues prácticamente ha afectado a todos los países del mundo pese a medidas de contención desde su aparición. De la misma forma se puede señalar que, al menos en Ecuador, sus efectos no pudieron controlarse: nuestro país fue uno de los primeros en la región en decretar el estado de excepción y cerrar las fronteras y aun así el virus tuvo efectos devastadores. No obstante, ciertos países como Uruguay pudieron mitigar los efectos del virus de forma efectiva, demostrando así que el análisis para establecer si el hecho fue irresistible debe observar las circunstancias de cada caso concreto.

### 3.3. Falta de culpa

A pesar de que nuestra jurisprudencia no establece de forma expresa a la falta o ausencia de culpa por parte del deudor como un requisito necesario para poder alegar el caso fortuito, nuestro Código Civil en su artículo 1563 advierte que el deudor es responsable del caso fortuito cuando este ha “sobrevenido por su culpa”, razón por la cual es frecuente que se considere a esta falta o ausencia de culpa como un tercer requisito. En consecuencia, para que se configure el caso fortuito es necesario que quien la alega no haya sido el causante o el responsable del caso fortuito. Nuestra jurisprudencia se refiere a este requisito en el caso *Romero Ponce v. Metropolitan* (Corte Suprema de Justicia, 2002).

Los hechos resumidos son los siguientes (solo me referiré al análisis del caso fortuito): el Dr. Romero, luego de realizar un masterado en Estados Unidos, decidió regresar a Ecuador y, para tal efecto, contrató a la empresa Metropolitan Expreso Cía. Ltda. para que se encargue de todo el proceso de mudanza de los bienes muebles y del menaje de Estados Unidos a la ciudad de Quito. Luego de que se firmaron los respectivos contratos y las partes acordaron el traslado de los bienes, el contenedor con los bienes llegó a la ciudad de Guayaquil en septiembre del 1998 para su posterior traslado a Quito. Durante esa época, los robos a contenedores eran muy frecuentes en Guayaquil, razón por la cual el Dr. Romero alertó a Metropolitan Expreso Cía. Ltda. sobre la importancia de contar con la adecuada seguridad para el traslado. La empresa respondió que no tenían razones para preocuparse, que nunca habían tenido problemas con los robos y que tenían años de experiencia en el negocio.

Luego, Metropolitan Expreso Cía. Ltda. subcontrató a otra empresa (Transportes Victoria) para que esta traslade los bienes de Guayaquil a Quito. Unas semanas después, el Dr. Romero recibió una llamada de un gerente de Metropolitan Expreso Cía. Ltda. para indicarle que el contenedor había sido asaltado por diez personas armadas.

En respuesta a lo sucedido, el Dr. Romero demandó a Metropolitan Expreso Cía. Ltda. por incumplimiento del contrato. En el juicio, la empresa demandada esgrimió que el robo fue un caso fortuito y que, en consecuencia, no eran responsables de lo sucedido. En primera y en segunda instancia los jueces rechazaron dicho argumento. Finalmente, el caso llegó a casación y allí también se desechó el argumento esgrimido por la empresa. Según la ex Corte Suprema de Justicia (2002), el porteador “es responsable si por **culpa suya** hubiere contribuido al advenimiento del caso fortuito; y, si en la conducción de la mercadería no hubiere puesto la diligencia y el cuidado que acostumbran los porteadores inteligentes y precavidos” (énfasis fuera de la cita textual).

El tribunal también indicó que los hechos “demuestran y establecen que el siniestro se operó por su total negligencia e irresponsabilidad y por no haber puesto diligencia o cuidado como acostumbran las personas inteligentes y precavidas” (Corte Suprema de Justicia, 2002).

### 4. Prueba y excepciones del caso fortuito

Existe la posibilidad de que, a pesar de estar frente a un caso fortuito, el deudor igual deba responder por su incumplimiento. Así lo establece expresamente el CC en su artículo 1688. El deudor debe responder en tres casos: cuando el caso fortuito sobreviene por su culpa. En este caso, como es lógico, la ley no permite que el deudor se beneficie de su propia culpa y por eso deberá responder por su falta de diligencia o cuidado. Tampoco puede eximirse del cumplimiento de su obligación el deudor moroso. El último caso es muy relevante porque dispone que no se podrá alegar el caso fortuito cuando en el contrato las partes hayan estipulado que el deudor asume el caso fortuito. Esta estipulación es lícita en virtud del principio de la autonomía de la voluntad, y permite que las partes libremente asignen cuál de ellas debe soportar los riesgos en

el contrato ante un caso fortuito. La inclusión de una cláusula de esta naturaleza, reguladora del caso fortuito, es un mecanismo importante para que las partes conozcan de antemano lo que sucedería en un hipotético evento de fuerza mayor.

Con respecto a la prueba, el artículo 1563 del CC señala que incumbe a quien la alega y el artículo 1690 repite esta idea cuando señala que “el deudor está obligado a probar el caso fortuito que alega”. Por tanto, si el deudor quiere exonerarse de su obligación de indemnizar al acreedor, este deberá probar el caso fortuito.

## 5. Efectos jurídicos del caso fortuito

En materia de responsabilidad civil contractual, el deudor puede eximirse de la obligación de indemnización por incumplimiento en dos casos: cuando demuestra que ha actuado diligentemente o cuando prueba que hubo un caso fortuito. En el primero de los casos se exonera de responsabilidad al deudor porque no se configura la culpa, que es uno de los presupuestos de la responsabilidad civil. El caso fortuito, en cambio, exonera al deudor de responsabilidad porque existe un hecho externo que afecta el nexo o la cadena causal.

El principal efecto del caso fortuito es la exoneración de la indemnización moratoria (Art. 1574 CC: La mora causada por fuerza mayor o caso fortuito no da lugar a indemnización de perjuicios) y también de la indemnización compensatoria (Art. 1563 CC). En consecuencia, en aquellos casos en los cuales el deudor no puede cumplir su obligación a raíz de un caso fortuito, el principal efecto para el deudor es el de eximirlo del remedio de indemnización normalmente disponible para el acreedor. Sin perjuicio de lo anterior, el artículo 1563 del Código Civil establece ciertas excepciones que obligan al deudor a responder (por mencionar un ejemplo, cuando el caso fortuito ocurre después de que el deudor se ha constituido en mora).

Adicionalmente, cuando se estudian los efectos del caso fortuito, hay tres situaciones que deben ser analizadas: a) casos en los cuales el impedimento causado por el caso fortuito es temporal y casos en los cuales el impedimento es definitivo; b) las obligaciones de cuerpo cierto y obligaciones de género; y, c) la vinculación del caso fortuito con la teoría de los riesgos.

### 5.1. Impedimento temporal e impedimento definitivo

Cuando el impedimento que causa el caso fortuito es temporal, el efecto jurídico que acontece es la suspensión de la ejecución de la obligación por parte del deudor. En la mayoría de los casos, el acontecimiento considerado como caso fortuito tiene un carácter temporal. Así, si Juan se obliga con Pedro a entregar cierta mercadería en una determinada fecha, pero no puede cumplir en la fecha pactada por la restricción de movilidad impuesta por la autoridad, entonces Juan queda liberado de indemnizar a Pedro, pero su obligación de entrega únicamente se suspende porque la restricción de movilidad tiene un efecto temporal. Una vez que cesa el hecho considerado como caso fortuito, Juan debe cumplir con su obligación de entrega. Por lo tanto, cuando el impedimento es temporal los efectos del caso fortuito son dos: la exoneración del deber de indemnizar al acreedor los daños derivados de su incumplimiento y la suspensión de la ejecución de la obligación. En los casos en los cuales la ejecución de la obligación se suspende porque el impedimento es temporal, cabe preguntarse si existe algún estándar de razonabilidad sobre el período de duración de la suspensión. A pesar de que nuestro Código Civil nada dice al respecto, existen otros cuerpos legales como el CC de Francia o los Principios de Derecho Europeo de los Contratos (Artículo 8:108) que sostienen que el impedimento temporal puede extinguir la obligación cuando el cumplimiento tardío no representa un interés para el acreedor.

En aquellos casos en los cuales el impedimento es definitivo como consecuencia de un caso fortuito, se extingue la obligación del deudor. Por ejemplo, contratan a Juan para que dé un concierto con motivo de la celebración del cumpleaños de una persona, pero Juan no puede movilizarse al lugar en el cual debía cumplir con su obligación por el toque de queda. Indudablemente, al tratarse de una obligación de plazo esencial, la misma se extingue, liberando a Juan de sus obligaciones. Sin embargo, la extinción opera porque, según el artículo 1686 del Código Civil, se produce una imposibilidad sobrevenida.

Tradicionalmente, la doctrina<sup>8</sup> ha defendido que la extinción y la liberación del deudor opera como consecuencia del caso fortuito cuando el impedimento que lo provoca es definitivo, pero en la actualidad la posición dominante por parte de los tratadistas contemporáneos es que dicha situación legal se produce en virtud de uno de los modos de extinción de las obligaciones según el artículo 1686 de nuestro CC que es la pérdida de la cosa que se debe o la imposibilidad sobrevenida (Brantt, 2011, pp. 70-75). Esta distinción es importante porque demuestra que no procede, como tradicionalmente se ha sostenido, atribuir al caso fortuito un efecto extintivo.

Esta confusión sobre el efecto extintivo que comúnmente se ha atribuido al caso fortuito ha sido tratada en Chile por numerosos autores en las últimas décadas.<sup>9</sup> Al respecto, la profesora Patricia Verónica López (2015) ha señalado lo siguiente:

Tradicionalmente se ha postulado que el caso fortuito tendría un efecto liberatorio y exoneratorio, pues, por una parte, libera al deudor de responsabilidad y, por otra parte, extingue la obligación. Tal planteamiento confunde la imposibilidad sobrevenida y el caso fortuito, en circunstancias que se trata de figuras cuyos presupuestos y consecuencias jurídicas son diversos. En efecto, el caso fortuito exonera de responsabilidad, de modo que su acaecimiento solo incide en la procedencia de la indemnización de daños. En cambio, la imposibilidad sobrevenida repercute en la liberación del deudor y extiende su eficacia más allá de la indemnización (p. 86).

Lo señalado por la profesora López es importante porque, en resumidas cuentas, defiende la idea de que el modo de extinguir las obligaciones es la imposibilidad sobrevenida (provocada por el caso fortuito) y, en cambio, el caso fortuito únicamente cumple una función exoneratoria de la obligación de indemnizar los perjuicios por el incumplimiento. A pesar de que las diferencias entre los efectos de la imposibilidad sobrevenida y el caso fortuito pueden ser muy finas y casi imperceptibles en ocasiones, resulta interesante observar el debate que este tema ha generado en el derecho civil durante los últimos años.

## 5.2. Obligaciones de género y de cuerpo cierto

Se ha señalado en la doctrina que la cosa genérica puede definirse como aquella determinada solo por los caracteres comunes a todos los individuos de su género o especie; en cambio, se entiende por cosa específica o cuerpo cierto a aquellas cosas determinadas por sus caracteres propios que las distinguen de todas las demás de su género o especie (Parraguez, 2018, p. 137). Así, si la obligación de dar consiste en la entrega de 100 kilos de harina o de \$10.000, la obligación es genérica, porque se trata de bienes genéricos. En cambio, si la obligación consiste en entregar el caballo Rocinante, estamos frente a una obligación de cuerpo cierto toda vez que cuando aludimos al caballo Rocinante nos referimos a un caballo con características particulares.

<sup>8</sup> Así, entre otros, Fueyo Laneri, Somarriva, Alessandri, Abeliuk, Lacruz Berdejo, etc.

<sup>9</sup> Por citas a algunos de ellos: Iñigo de la Maza, María Graciela Brantt, Álvaro Vidal Olivares, Patricia Verónica López

La regla que ha seguido la jurisprudencia es que el caso fortuito puede alegarse en las obligaciones de entrega de cuerpo cierto mas no en las de género. Me obligo a entregar un cuerpo cierto, un cuadro de Rendón, pero una tormenta excepcional (supuesto de caso fortuito) inunda mi casa y el cuadro se destruye; en ese supuesto, mi obligación de entrega se extingue por la pérdida de la cosa que se debe (Art. 1686 del CC), y no solo eso, sino que, como veremos más adelante, la obligación del acreedor de pagar el precio subsiste.

En cambio, si la obligación de entrega recae sobre bienes genéricos, como 100 kilos de arroz o harina, que se destruyen durante un incendio, la obligación del deudor de entrega subsiste porque nuestro Código Civil sigue en el artículo 1526 la regla según la cual el género no perece al señalar claramente que “la pérdida de algunas cosas del género no extingue la obligación; y el acreedor no puede oponerse a que el deudor las enajene o destruya, mientras subsistan otras para el cumplimiento de lo que debe”. Por esa razón, se entiende que siempre se podrá cumplir entregando otros 100 kilos de arroz o harina. Esto también lleva a que el caso fortuito no pueda ser alegado por parte de arrendatarios o en obligaciones dinerarias: el arrendatario o el deudor de una obligación dineraria siempre podrá cumplir pagando porque el dinero no perece. Especial atención merece el contrato de arrendamiento: se ha defendido la idea de que el arrendatario, a pesar de no poder utilizar el inmueble (imaginemos el caso de un local arrendado en un centro comercial cerrado por el COVID19) igual debe cumplir con su obligación de pagar el canon de arrendamiento al arrendador, inclusive si el arrendador no cumple con su obligación principal de entregar el inmueble. No obstante, el arrendatario podría buscar que se aplique el artículo 1867 del CC para resolver el contrato en aquellos casos en los cuales el retardo del arrendador de entregar el inmueble (que es una de las principales obligaciones del arrendador) “disminuyere notablemente para el arrendatario la utilidad del contrato” (De la Maza y Vidal, 2020).

### 5.3. Teoría de los riesgos

La Teoría de los riesgos es una figura íntimamente ligada con el caso fortuito. Esta teoría busca determinar qué sucede con la obligación de una de las partes en un contrato bilateral cuando la prestación debida se extingue como consecuencia de un caso fortuito. En otras palabras, la finalidad de esta teoría es la de establecer cuál de las partes deberá soportar el riesgo del contrato si la obligación de la parte deudora deviene imposible por el caso fortuito.

El Derecho civil establece distintas reglas para la asignación de los riesgos contractuales. La regla tradicional que brinda el Derecho Civil es la *res perit creditori*. Esta regla implica que los riesgos son del acreedor. Otra regla que el Derecho prevé como solución es la *res perit debitori*, en virtud de la cual el deudor debe soportar los riesgos del contrato. La tercera regla existente es la *res perit domino*: el riesgo de la cosa recae sobre su propietario. En el caso fortuito juega un papel importante la primera regla. Según la regla general del artículo 1566 del CC, si la cosa que se debe se destruye por un caso fortuito, el acreedor debe soportar la pérdida o el deterioro: “el riesgo del cuerpo cierto cuya entrega se debe, recae en el acreedor”. Por esa razón, en el ejemplo del cuadro de Rendón, la obligación del acreedor de pagar el precio subsiste a pesar de que el cuadro se destruyó como consecuencia caso fortuito. Otro ejemplo: Juan se obliga a entregar a Pedro una casa que da al mar en Salinas pero un tsunami arrasa con la casa. Juan se libera de su obligación de entrega; en cambio, la obligación de pagar la casa de Pedro subsiste según lo que estipula el artículo 1566 de nuestro Código Civil.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> En Ecuador no abunda la literatura sobre este tema en particular; sin embargo, en Chile la solución que brinda la teoría de los riesgos ha sido considerada como “absurda, ridícula, monstruosa, irreflexiva, injustificada, etc.” por importantes civilistas como Alessandri, Meza Barros, Abeliuk o Troncoso Laronde.

Esta solución, considerada como injusta y arbitraria, ha recibido numerosas críticas por parte de la doctrina (López Santa María y Elorriaga De Bonis, 2017, p. 660), entre las cuales podemos señalar la inconsistencia con el régimen de transferencia de derechos reales, la inobservancia la teoría de la causa, la ineficiente de distribución de los riesgos o el incumplimiento del principio de buena fe contractual. No obstante, la aplicación del artículo 1566 del Código Civil debe ser considerada restrictiva en el sentido de que únicamente se refiere a aquellos casos en los cuales existe una obligación de dar un cuerpo cierto. Mientras que en las obligaciones que consisten en la entrega de un cuerpo cierto rige la teoría de los riesgos, el Código Civil no hace ninguna referencia a la posibilidad de que el riesgo recaiga en el acreedor en las obligaciones de hacer y de no hacer.

## 6. Conclusión

De forma resumida se reseñan en el presente artículo los requisitos y los principales efectos jurídicos del caso fortuito y la fuerza mayor. A pesar de su aparente simplicidad, el caso fortuito es una figura que debe ser construida en atención a los requisitos que meticulosamente deberá analizar el juez en cada caso concreto.

También resulta importante, con miras al futuro, que se comience a discutir sobre la necesidad de incorporar cláusulas que regulen al caso fortuito, de tal forma que las partes conozcan de forma previa los riesgos contractuales asumidos. Asimismo, las partes, con base en el principio de la autonomía de la voluntad, pueden libremente excluir al caso fortuito en el contrato o, incluso, pueden pactar que hechos se considerarán como caso fortuito en el contrato.

Por último, es necesario señalar que esta figura, creada con el espíritu de proteger al deudor ante la aparición de hechos imprevisibles e irresistibles, resulta insuficiente ante la complejidad de los problemas causados por un evento de tal envergadura como lo ha sido el COVID-19. Eso me lleva a proponer, como lo han hecho España, Alemania o Portugal, por citar algunos ejemplos, la creación de una ley que, de forma específica, regule situaciones en las cuales los deudores resultan claramente perjudicados, como en el caso de los arrendamientos o las obligaciones dinerarias.

## Referencias bibliográficas

- Abeliuk, R. (2001). *Las Obligaciones. Tomo II*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Alessandri, A y Somarriva, M. (2004). *Tratado de las Obligaciones. Volumen II*. Segunda Edición. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Brantt, M. G. (2011). El Caso Fortuito: Concepto y Función como Límite de la Responsabilidad Contractual. *En Cuadernos de Análisis Jurídico. Incumplimiento contractual nuevas Perspectivas* (pp. 47–82). Santiago de Chile: Ediciones Universidad Diego Portales, 1ª ed.
- Cheng VC, Lau SK, Woo PC, y Yuen KY (2007). Severe acute respiratory syndrome coronavirus as an agent of emerging and reemerging infection. *Clin Microbiol Rev.*, pp. 660-964.
- Coustasse, A. e Iturra, F. (1958). *El Caso Fortuito ante el Derecho Civil*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- De La Maza, I. y Vidal, A. (2020). Los efectos del incumplimiento contractual causado por caso fortuito en tiempos de pandemia Covid19. *Revista de Derecho Civil*, ISSN 2341-2216 vol. 7. núm. 3, pp. 123-161.

- Díez-Picazo, L. (2008). *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial II. Las Relaciones Obligatorias*. Madrid: Thomson Civitas.
- Gates, Bill. (2015) *¿La próxima epidemia? No estamos listos*. Recuperado de: [https://www.ted.com/talks/bill\\_gates\\_the\\_next\\_outbreak\\_we\\_re\\_not\\_ready?language=es](https://www.ted.com/talks/bill_gates_the_next_outbreak_we_re_not_ready?language=es)
- Gianfelici, M. (1995). *Caso Fortuito y Caso de Fuerza Mayor*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Idealex.Press (2020) *Arrendamientos comerciales y Caso Fortuito por I. De la Maza y A. Vidal* (18 de abril de 2020). Idealex.press. Recuperado de: <https://idealex.press/arrendamientos-comerciales-y-caso-fortuito/>
- La Tercera (2015). El día que un megaterremoto cambió la geografía de Valdivia y la historia de la sismología en el mundo. (22 de mayo del 2015). La Tercera. Recuperado de: <https://www.latercera.com/noticia/el-dia-que-un-megaterremoto-cambio-la-geografia-de-valdivia-y-la-historia-de-la-sismologia-en-el-mundo/>
- López Santa María, J. y Elorriaga De Bonis, F. (2017). *Los Contratos. Parte General*. Santiago de Chile: Thomson Reuters.
- López, P. V. (2015) *La Autonomía de la Indemnización de Daños por Incumplimiento de un Contrato Bilateral en el Código Civil Chileno*. Santiago de Chile: Thomson Reuters.
- Meza, R. (1997). *Manual de Derecho Civil*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.
- Ospina, F. (2005) *Régimen General de las Obligaciones*. Bogotá: Editorial Temis.
- Parraguez, L. (2018) *Régimen Jurídico de los Bienes*. Quito: Editora Jurídica Cevallos.
- Tapia, M. (2019). *Caso Fortuito o Fuerza Mayor*. Santiago de Chile: Thomson Reuters.
- . (2020a). ¿El COVID-19 es un caso fortuito? *Universidad de Chile*. Recuperado de <http://www.derecho.uchile.cl/comunicaciones/columnas-de-opinion/el-covid-19-es-un-caso-fortuito---mauricio-tapia.html>
- . (2020b) *Caso Fortuito y Covid19 [Webinar]*. Chile. Recuperado de: <https://www.youtube.com/watch?v=BaFYa44azXo>

## Jurisprudencia

- Corte Suprema de Justicia, Primera Sala de lo Civil y Mercantil (2002). *Caso Romero Ponce v. Metropolitan*. Gaceta Judicial 11, Serie 17 No. 11.

## Leyes

- Código Civil (2005). En Registro Oficial Suplemento 46 de 24 de junio de 2005. Congreso Nacional de la República del Ecuador.



# LA DEBILITADA LUCHA CONTRA LOS CARTELES EN ECUADOR: PRESUNCIONES DESVANECIDAS, PRUEBAS INALCANZABLES E INFRACCIONES IMPOSIBLES

## The weakened fight against cartels in Ecuador: Faded presumptions, unreachable proof, and impossible violations

GUSTAVO ANDRÉS VILLACRESES BRITO<sup>1</sup>

Universidad San Francisco de Quito, Quito, Ecuador<sup>2</sup>

### Resumen

En un libre mercado, el bienestar se alcanza protegiendo la competencia. Los carteles entorpecen o eliminan la competencia y la reemplazan por cooperación, fijando ilegalmente condiciones de comercio. El Derecho de Competencia los combate mediante herramientas de disuasión, detección y sanción. Estos mecanismos forman parte de un régimen de lucha contra los carteles, y son eficaces cuando son interpretados técnicamente y aplicados. Sin embargo, en la práctica administrativa y judicial ecuatoriana existen interpretaciones antitécnicas de las normas de competencia, especialmente en lo que se refiere a la lucha contra los carteles. Este debilitamiento del régimen se da, al menos, en las reglas de anticompetitividad por efecto y objeto; en el estándar de prueba para las prácticas concertadas; y, en la configuración de carteles en contratación pública. Estas interpretaciones antitécnicas han derivado en un estructuralmente debilitado mecanismo de lucha contra los carteles en Ecuador.

### Palabras clave

Carteles, Ecuador, Derecho de Competencia, Interpretación de ley, Errónea interpretación, Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado.

### Abstract

Economic social welfare in free market is achieved by protecting competition. Despite this fact, cartels obstruct or replace it with illegal cooperation setting market conditions. Competition Law fights against them through tools of deterrence, detection and sanction. These mechanisms are part of a regime for the persecution of cartels and are effective when they are technically interpreted and applied. However, in the Ecuadorian administrative and judicial practice there are erroneous interpretations of the competition regulation, especially in what corresponds to cartel enforcement. This weakening of the regime occurs, at least, when enforcing restriction by object and by effect rules; about the test for concerted practices; and, on the possibility of cartels in public procurement. These erroneous interpretations have generated a structurally weakened fighting mechanism against cartels in Ecuador.

<sup>1</sup> Editor, USFQ Law Working Papers. Consultor judicial, Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Abogado y Psicólogo Clínico por la Universidad San Francisco de Quito, Ecuador. Correo electrónico: g.a.villacreses@gmail.com / gavillacreses@alumni.usfq.edu.ec; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0072-4052>

<sup>2</sup> El presente trabajo consiste en una adaptación de la tesis de grado para la obtención del título de abogado, presentada por el autor ante la Universidad San Francisco de Quito, en mayo de 2020. El autor agradece al profesor Mario Navarrete Serrano por su revisión académica. Cualquier opinión vertida es de carácter personal y de exclusiva responsabilidad del autor, no comprometiéndolo a las instituciones a las que se encuentra afiliado.



## Keywords

Cartels, Ecuador, Competition Law, Antitrust Law, Interpretation of Law, Jurisdictional Error, Ecuadorian Organic Law of Competition.

## 1. Introducción

*Los carteles son un cáncer en la sociedad,  
y el cáncer se evita, se detecta y se combate*  
(Monti, 2000, s.p.).

La economía de libre mercado tiene como piedra angular a la libre competencia (Zhang y Zhao, 2011, p. 106). En competencia, la oferta y la demanda alcanzan equilibrios eficientes en pro del bienestar social (Jones et al., 2016, p. 217). El Derecho de Competencia (DDC) tiene como objetivo fundamental proteger este proceso para maximizar el bienestar del consumidor (Trade and Development Board, 2013, p. 3). Sin embargo, los operadores económicos (OE) actúan racionalmente adoptando estrategias para maximizar sus beneficios, y los carteles son la mayor afirmación a esta regla (Ivaldi, Jenny y Khimich, 2017, p. 75). Ellos eliminan la competencia y la reemplazan por la cooperación, fijando ilegalmente condiciones del mercado, *v.g.* precios, reparto de clientes y mercados, y amañando las ofertas públicas (OECD, 2020a, p. 27). Los carteles son comunes, pero tienen como principales afectados a los países en vías de desarrollo (OECD, 2019, p. 149; Jenny, 2006, p. 109). Sus administraciones tienen relativamente pocos recursos para alcanzar los niveles medios de detección y sanción exitosa a carteles, llegando únicamente entre 10-30% de sancionados (OECD, 2020b, s.p.). Por ello, los carteles son la mayor preocupación de los regímenes de competencia (European Commission, 2009, p. 3). El DDC ha estructurado su lucha contra los carteles en tres niveles: disuasión, detección y sanción (European Commission, 2011, p. 5). Para que este sistema funcione, deben estar alineados los desincentivos para la creación de carteles y los incentivos para delatar a los creados. Por ejemplo, la sanción y la efectividad en la detección tienen un componente disuasivo, y las autoridades de competencia deben considerar cómo sus decisiones y acciones afectan a los tres niveles.

Respecto al primer nivel, se buscan grados adecuados de sanción que puedan alcanzar la disuasión necesaria. Las multas constituyen el principal elemento disuasivo en la lucha contra las conductas anticompetitivas (Cento Veljanovski, 2007, pp. 7-10). No obstante, a partir de cierto rango, las multas ya no alcanzan la disuasión (2007, pp. 12-15). Para compensar esta limitación se han logrado sanciones adicionales contra las empresas, *v.g.* impedirles ser contratistas públicos (Powers, 2019, pp. 9-10), y contra los directivos de las empresas cartelizadas (Caliskan, 2019, p. 3), ya sea cárcel o multas (Ma y Marquis, 2018, p. 379). Debido a la complejidad de la lucha contra los carteles, los mecanismos de disuasión no son suficientes, por lo que la detección es necesaria. Para detectar carteles las agencias destinan una gran cantidad de recursos (Directorate for Financial and Enterprise Affairs Competition Committee, 2019, pp. 70-72). Un reciente ejemplo es el *Task Force* formado por la FTC (Federal Trade Commission, 2019, s.p.). Por otro lado, las autoridades también buscan crear incentivos para que los cartelistas confiesen su existencia, como el régimen de delación compensada. Este puede definirse como “[...] la concesión de inmunidad o reducción de sanciones por infracciones anticompetencia a cambio de la cooperación con las autoridades” (Wils, 2007, p. 203). Una vez detectado el cartel, se procede al siguiente nivel. La sanción es necesaria como pena ante una conducta socialmente indeseable, pero también con otro efecto: disuade conductas futuras (Na’aim et al., 2019, p. 236). En esta etapa es indispensable que la autoridad use eficientemente mecanismos procesales diseñados por el legislador para lograr una sanción más

sencilla, ya sea para probar su existencia a partir de indicios, no tener que probar efectos o aplicar sanciones suficientemente severas (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2002, *Caso T-21/99: Dansk Rørandustri c. Comisión Europea*, p. 1695). De esta manera se logra mantener un nivel adecuado de disuasión ante una práctica con consecuencias socialmente gravosas.

Por ser los carteles el cáncer de la sociedad (Monti, 2000, s.p.), es necesario comprender la importancia de implementar políticas públicas que aúpen el cumplimiento de cada nivel, y que cada órgano público, incluidas las autoridades de competencia, apliquen de manera justa pero efectiva las herramientas legales que tienen a su disposición. Lastimosamente, algunas prácticas de las autoridades administrativas y judiciales ecuatorianas desnaturalizan estos elementos, impidiendo la disuasión necesaria, la persecución eficiente y la sanción efectiva en la lucha contra los carteles. Esto ocurre como consecuencia de una errónea interpretación sistemática de las normas vigentes.<sup>3</sup> Para demostrarlo, se analizarán tres casos que dejan en evidencia que: (i) se ha establecido una errónea interpretación de las reglas de anticompetitividad por objeto y por efecto; (ii) se ha actuado con una errónea interpretación del estándar de prueba para la manifestación de las prácticas concertadas; y, (iii) se ha forjado una supuesta imposibilidad de cartelización en procesos de contratación pública. Tras este análisis, la única conclusión posible es que Ecuador sufre actualmente un innecesario debilitamiento en su lucha contra carteles.

## 2. Errónea interpretación de las reglas de anticompetitividad por objeto y por efecto

### 2.1. La anticompetitividad por objeto y por efecto

El régimen legal sobre prácticas anticompetitivas en Ecuador está regulado por la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado (LORCPM), Capítulo II, Sección 3. Se proscribire toda conducta en interacción entre dos o más OE cuyo “objeto o efecto” sea o pueda alterar la competencia natural en el mercado (LORCPM, 2011, art. 11). Existen dos tipos de conductas por cooperación entre OE: las que causan efectos perjudiciales reales o potenciales en el mercado y las que por su sola naturaleza se presumen perniciosas para la competencia.<sup>4</sup> Las primeras son anticompetitivas por su efecto y las segundas aquellas por su objeto.<sup>5</sup> El sistema de competencia ecuatoriano ha adoptado expresa y textualmente el modelo “objeto-efecto”, que es el mismo que en la regulación europea.<sup>6</sup>

<sup>3</sup> Este trabajo se centra en la errónea interpretación de las herramientas jurídicas normativas, evidenciada en tres casos concretos. Se entiende a la errónea interpretación como el acto en el cual “el juez escogió correctamente la norma que regula el asunto controvertido, [pero] al momento de aplicarla no entendió su contenido o lo entendió mal, atribuyéndole un sentido que no le corresponde” (Sentencia Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Civil y Mercantil, 2013, *Resolución N° 97-2013*, p. 37).

Se puede considerar que la lucha contra carteles en Ecuador ha sido debilitada también por temas como: el diseño normativo inadecuado (de primer, segundo o tercer grado); los techos infralegales a multas y mecanismos de cálculo que reducen el monto efectivo de sanción, establecidos por el órgano reglamentador en competencia (Junta de Regulación del Poder de Mercado); la falta de confidencialidad en los procedimientos de delación compensada (como en el sonado caso Kimberly Clark, abordado por la SCPM); y, la regulación a los compromisos de cese, que distorsiona los incentivos de los OE. No obstante, por cuestiones metodológicas y de espacio, se dejará de lado estas reflexiones y se las recomienda para futuras investigaciones que expandan el presente trabajo.

<sup>4</sup> El Caso C-209/07: Competition Authority c. Beef Industry Development Society Ltd and Barry Brothers Meats (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2008, párr. 17), desarrolla la lógica sobre la presunción de efectos anticompetitivos a partir de la experiencia pasada frente a estas conductas.

<sup>5</sup> El Caso C-32/11: Allianz Hungária Biztosító Zrt and Others c. Gazdasági Versenyhivatal (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2013, p. 160) desarrolla sobre los dos tipos de conductas por cooperación entre OE.

<sup>6</sup> La similitud entre ambos sistemas jurídicos es relevante porque permite un análisis comparado. El artículo 101(1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea prescribe textualmente, similar que el régimen ecuatoriano, que “[s]erán incompatibles con el mercado interior y quedarán prohibidos todos los acuerdos [...] que tengan por objeto o efecto impedir [...] la competencia”. La Corte de Justicia de la Unión Europea reconoció la existencia de las reglas objeto-efecto en su normativa comunitaria de

La calificación y sanción de las conductas anticompetitivas por su efecto resulta de la prueba, a cargo de la autoridad, sobre los efectos nocivos a la competencia. Implica una gran carga probatoria de definición de mercados relevantes y análisis económicos de efectos en el mercado (Communication from the European Commission, 2004, 2004/OJ/C 101/97, pp. 24-27). Por otro lado, en las anticompetitivas por objeto, si una conducta ha sido prevista como tal en el ordenamiento, no se requiere probar daño para calificarla como ilícita. Resulta que la conducta por sí misma, la cooperación entre OE, es suficiente para devenir en responsabilidad (Dnes, 2016, p. 240). Con “objeto” no se hace referencia a la intención de los OE (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2005, *Caso C-551/03: General Motors c. Comisión Europea*, pp. 77-78). El objeto es un término de arte en el DDC que hace referencia al “[...] propósito del acuerdo, teniendo en cuenta sus términos, el contexto jurídico y económico en el que se celebró y la conducta de las partes, [cuando] es apreciablemente restringir la competencia en el mercado común” (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 1983, *Caso C-96/82: IAZ c. Comisión Europea*, párr. 25). Los escenarios clásicos de anticompetitividad por objeto son en su mayoría carteles: fijación de precios, limitaciones a oferta, distribución de mercados/clientes, manipulación de procesos públicos de contratación (Italianer, 2013, p. 2). En Ecuador estos escenarios se prescriben en el Reglamento a la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado (RLORCPM) art. 8.<sup>7</sup>

El origen de la ilicitud por objeto es una presunción, en contraposición a las conductas presuntamente lícitas hasta probar sus efectos (anticompetitivas por efecto). Esta presunción es una de carácter legal (Maher, 2017, p. 265);<sup>8</sup> por ejemplo, la fijación de precios, cuotas de producción, reparto de mercados/clientes, y amañamiento en contratación pública, podrían ser lícitas cuando se ha probado que no afectan a la competencia.<sup>9</sup> Es carga probatoria para los OE perseguidos demostrar que existen explicaciones alternativas para la conducta (*v.g.* que ha acontecido un paralelismo consciente); que por su escala de operación o por su escasa significación no sean capaces de afectar de manera significativa a la competencia (aplicación de la regla de mínimos); o, que es eficiente (aplicación del régimen de exenciones) (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 1966, *Caso C-56/64: Consten and Grundig c. Comisión*

---

competencia (1966, *Caso 56/65: Société Technique Minière (L.T.M.) c. Maschinenbau Ulm GmbH (M.B.U.)*, p. 374). En contraposición, el sistema anglosajón contempla el modelo per se-razón (Sentencia Corte Suprema de los Estados Unidos, 1899, *Addyston Pipe and Steel Co. c. United States*, p. 175). Sobre una comparación de ambos sistemas, ver “Guidance on restrictions of competition ‘by object’ for the purpose of defining which agreements may benefit from the De Minimis Notice”, *Commission Staff Working Documents (European Commission, 2014)*.

<sup>7</sup> En este articulado se establece una presunción respecto a la anticompetitividad de ciertas conductas (convirtiéndolas en anticompetitivas por su objeto); sin embargo, la LORCPM art. 11, no excluye la aplicación de este mismo criterio sobre los supuestos previstos en sus distintos numerales.

<sup>8</sup> Considerando que la presunción de anticompetitividad por objeto se ha establecido mediante el RLORCPM, en el régimen ecuatoriano es discutido si dicha disposición tiene rango normativo suficiente —considerando que su fuente es un reglamento que se sometería a limitaciones legales para establecer presunciones—. La misma LORCPM art. 48 prescribe los supuestos en los cuales procede inversión de la carga de la prueba, pero no hace mención de la entredicha presunción. Paralelamente, el Código Civil art. 32, al definir lo que se entiende por “presunción”, prescribe que aquella será llamada legal cuando los “[...] antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley [...]”. No obstante, en el presente estudio no se aborda el diseño normativo o su legalidad, los análisis presentados se limitan a la (in)aplicación e interpretación de las herramientas normativas vigentes; pero, podría plantearse que una posible solución a esta disyuntiva sería una reforma a la norma que eleve esta presunción a rango legal (prescrita directamente en la LORCPM).

<sup>9</sup> A diferencia de la anglosajona regla de la razón, el modelo objeto-efecto no busca una ponderación entre los efectos pro y anticompetitivos, sino que se enfoca en la mera existencia de restricciones (daños) al proceso de competencia (Kwok, 2019a, p. 120). En este último régimen, el análisis de ponderación entre los efectos negativos a la competencia y las potenciales contribuciones de la conducta sí se contempla, pero como defensa procesal para el OE, mas no como un paso para la autoridad en la calificación de ilicitud de la conducta (Caro de Sousa y Maiorano, 2017, p. 6).

*Europea*, p. 299).<sup>10</sup> Entonces, el sistema ecuatoriano sí pondera los efectos pro-competitivos de la conducta (LORCPM, 2011, art. 12), pero lo hace únicamente como una exención a cargo del OE. La existencia de los carteles en las sombras implica dos dificultades para la autoridad: presencia de prueba trucada sobre su existencia y gasto excesivo de recursos públicos para su persecución por prueba de efectos (Na'im, et al., 2019, p. 226). La última complicación se evita mediante este régimen de presunciones de anticompetitividad por objeto. Así se releva de la carga probatoria a la autoridad estatal, permitiendo una mayor eficiencia pública (Caso T-21/99, 2002, p. 74), no se requiere un minucioso análisis de mercados relevantes y tampoco prueba económica de efectos (Kwok, 2019a, p. 133).<sup>11</sup>

Sin embargo, parecería que la errónea interpretación de esta normativa por parte del poder judicial ecuatoriano ha dificultado la labor de la autoridad administrativa, la Superintendencia de Control del Poder de Mercado (SCPM), al considerar que el sistema nacional adopta la regla de la razón (propia del régimen anglosajón), desentendiendo lo que involucra la anticompetitividad por objeto. Como resultado, se desvanece el régimen de presunciones que el legislador adoptó para lograr una eficaz lucha contra carteles.<sup>12</sup>

## 2.2. Errónea interpretación de las reglas de anticompetitividad en el régimen ecuatoriano

En el caso SCPM-IIAPMAPR-EXP-2013-026,<sup>13</sup> la Intendencia de Investigación de Abuso de Poder de Mercado, Acuerdos y Prácticas Restrictivas de la SCPM (IIAPMAPR), abordó un presunto contubernio entre un órgano público y dos OE en un proceso pre-contractual público por oferta inversa. Tras las investigaciones, la SCPM concluyó que “[...] existió una práctica concertada, al falsear y distorsionar la competencia en la presentación de ofertas y en la etapa de puja del proceso de contratación [...], llegando a la conclusión de que infringió el numeral 6 del artículo 11 de la LORCPM” (Resolución IIAPMAPR, 2015, *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-2013-026*, s.p.). Con base en la LORCPM art. 78 *num.* 1, la SCPM zanjó como una infracción muy grave e impuso una multa.

Frente a la multa, el OE sancionado presentó en sede judicial un recurso subjetivo.<sup>14</sup> El Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo (TDCA) consideró el siguiente alegato del OE: falta de motivación para la sanción por supuesta necesidad de afectación al mercado para

<sup>10</sup> En el contexto ecuatoriano, considerando que las presunciones e inversiones de la carga de la prueba requieren constar en textos con rango de ley, esta carga probatoria —que se invierte a favor de la agencia de competencia y contra los OE— se desprende de una ley *stricto sensu* (la LORCPM) y se desarrolla en su reglamento (RLORCPM), cuando se establece en el régimen ecuatoriano la regla de anticompetitividad por objeto y con ella la presunción de existencia de práctica restrictiva (se presume la ilegalidad del hecho, no la existencia de un hecho, independientemente de sus efectos económicos en el mercado).

<sup>11</sup> El régimen de competencia ecuatoriano (LORCPM art. 5) sí obliga a definir el mercado relevante aún para supuestos en los que tradicional y técnicamente no es necesario; tales casos serían, por ejemplo, para los carteles y las prácticas desleales.

<sup>12</sup> Podría discutirse si la presunción de anticompetitividad fue incorporada en el ordenamiento ecuatoriano por el legislador (Asamblea Nacional) o por el poder ejecutivo (Presidente de la República), dado que la “presunción de práctica restrictiva” se encuentra prescrita expresamente en el RLORCPM art. 8 (normativa reglamentaria emitida por el ejecutivo) y no literalmente en la LORCPM (norma legal expedida por el legislador). No obstante, hay que resaltar que la LORCPM art. 11 incorpora textualmente en la legislación (*stricto sensu*) la anticompetitividad por “objeto”, régimen que por esencia implica una presunción de ilicitud (anticompetitividad por práctica restrictiva). Por esta razón es que se puede concluir que la anticompetitividad por objeto (y con ella la presunción subyacente) han sido, en realidad, incorporada al ordenamiento ecuatoriano por el legislador y reglamentada por el ejecutivo.

<sup>13</sup> Caso signado en la IIAPMAPR como Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-2013-026, abierto el 20 de noviembre de 2013.

<sup>14</sup> Recurso signado como Proceso Contencioso Administrativo por Subjetivo N° 17811-2016-01271, Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo N° 1, iniciado el 13 de julio de 2016.

configurar una conducta anticompetitiva.<sup>15</sup> El TDCA analizó “[...] la existencia o preminencia de las reglas denominadas ‘per se’ y la ‘regla de la razón’ como estándares de evaluación de conductas prohibidas en la LORCPM [...]” (Sentencia Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo N° 1, 2017, *Proceso N° 17811-2016-01271*, s.p.). Ante esto, el TDCA expuso que:

[D]epende el tipo de norma infraccional a ser aplicada para que, según el caso, determinar si la sola infracción preestablecida es por sí misma suficiente para establecerla a cualquier [OE] la sanción prevista en la ley ídem [LORCPM], sin que deba necesariamente existir una afectación al interés económico general, en tanto la norma no lo prevea como efecto.- En la especie, el tipo infraccional contenido en el artículo 11 numeral 6 de la LORCPM, es una infracción que se sanciona per se, es decir no se exige un perjuicio (sic) real sobre el bien jurídico que protege la norma, no es contentiva de una condición expresa de efecto negativo en el mercado relevante que sea necesaria para su aplicación, bastando para ello que el órgano de control detecte, entre otros particulares, un acto u omisión, acuerdo o práctica concertada, cuyo objeto sea restringir, falsear o distorsionar la competencia; para el caso concreto, en una subasta inversa electrónica. [...] En tal virtud basta que dichos comportamientos tengan por objeto los efectos antes indicados para que se incurra en la infracción, independientemente de la verificación del resultado de la limitación, restricción, distorsión o falseamiento de las condiciones de competencia.- Se tiene por lo tanto en consideración las causas que generan dichas conductas y no las consecuencias o efectos que éstas generen (2017, s.p.).

El TDCA decidió desestimar el argumento del OE sobre la falta de motivación, aunque al final decidió aceptar la demanda y anular el acto sancionatorio por un error al determinar la multa (2017, s.p.). Tanto el OE involucrado como la autoridad presentaron recursos de casación y se atendieron en un solo proceso por la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia (CNJ).<sup>16</sup> El OE accionante sostuvo nuevamente que para la sanción es requerida una real afectación a la competencia, cosa supuestamente inexistente en el caso tratado (Escrito de recurso de casación presentado por la Parte Actora, 7 de septiembre de 2017).

La CNJ adoptó la posición del informe pericial y concluyó que la regla a aplicar en el DDC ecuatoriano para el análisis del daño y perjuicio al mercado es la regla de la razón, por lo que se debía evaluar los efectos de la conducta en el mercado. Sería entonces exigible un examen económico del mercado supuestamente afectado. Las prácticas anticompetitivas serían prohibidas y la sanción al OE procedería siempre y cuando en un mercado determinado se compruebe que los OE han perjudicado a la competencia o al consumidor (Sentencia Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo, 2017, Recurso de Casación dentro del proceso N° 17811-2016-01271, s.p.).

En un intento de comprender e interpretar el régimen legal de competencia ecuatoriano a partir de esta posición pericial, la CNJ se volcó a un análisis a la luz del Derecho penal. Comparó los delitos de peligro concreto y los delitos de peligro abstracto; y sobre la LORCPM art. 11 concluyó que “[...] contiene infracciones de peligro concreto, al cual se le debe aplicar por tanto la regla de la razón, y no se tratan de mero peligro abstracto (en cuyo caso sí se podría aplicar la regla per se) [...]” (2017, s.p.). Añadió que “[la SCPM] debe aplicar la regla de la razón que exige que se compruebe que los [OE] han perjudicado a la competencia

<sup>15</sup> Alegato presentado en la Demanda incorporada en el expediente con fecha 13 de julio de 2016.

<sup>16</sup> Recurso signado como Recurso de Casación dentro del proceso N° 17811-2016-01271, Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo, iniciado el 7 de septiembre de 2017.

o al consumidor o al mercado, en el mercado relevante que la propia SCPM haya determinado en cada caso concreto” (2017, s.p.). Con esto la CJN dejó a salvo la decisión de la autoridad respecto a la multa al OE, condicionándola a un análisis de efectos según la regla de la razón.

La SCPM reabrió el caso y en resolución de 1 de abril de 2019 decidió confirmar la sanción con una multa recalculada, aplicando la regla de la razón ordenada por la CNJ. Sin embargo, con fecha 8 de octubre de 2019 se dio una nueva resolución en la que la autoridad explicó la razón de las conductas tipificadas en la LORCPM art. 11 y sustentó su análisis en el razonamiento expuesto por el Superintendente de Control del Poder de Mercado:

Es evidente entonces como la normativa ecuatoriana en materia de derecho de competencia no solo replica la división entre conductas sancionables por su objeto y efecto del modelo europeo, sino que también recoge su estructura tripartita. Por el contrario, ninguna disposición de la normativa primaria o secundaria vigente en el Ecuador, en materia de competencia, hace referencia directa o indirecta a la regla per se o la regla de la razón, hecho que permite inferir, al menos preliminarmente, que dicho estándar para la evaluación de conductas no es aplicable a la luz de nuestro derecho positivo (Resolución Comisión de Resolución de Primera Instancia SCPM, 2019, Trámite Administrativo SCPM-CRPI-2015-019, s.p.).

No obstante, esta nueva resolución administrativa no ha logrado alejarse de la obligatoriedad de la decisión de la CNJ e implementó en su *ratio decidendi* la doctrina de la “regla de la razón abreviada” o *quick-look*. Según la autoridad, en los casos en los cuales los efectos anticompetitivos de una conducta son tan notorios, es lógico no proceder con un análisis exhaustivo para su sanción (2019, s.p.). Un ejemplo de esto es el caso que nos ocupa: colusión en un procedimiento de licitación. La autoridad confirmó una multa. La preocupación que resta es que la decisión de la CNJ respecto a la aplicabilidad de la regla de la razón en Ecuador no ha podido ser superada a la fecha,<sup>17</sup> lo que eleva la vara de prueba y requiere acreditar en detalle los efectos de un cartel en el mercado. Esto crea una obligación ineficiente que implica una inversión importante de recursos para acreditar lo evidente.

### 2.3. Gravosas consecuencias para la anticompetitividad por objeto en Ecuador

Del análisis de la decisión de la CNJ se desprende que ha existido una errónea interpretación del término “objeto” en la LORCPM art. 11 y en el RLORCPM art. 8. Esto desemboca en el establecimiento de un nuevo modelo de derecho de competencia en el régimen ecuatoriano.<sup>18</sup> La CNJ ha desatendido la existencia de las reglas por objeto y por efecto, y ha insertado en

<sup>17</sup> Hay que aclarar que la sentencia de la CNJ no representa un precedente jurisprudencial de obligatorio cumplimiento (erga omnes), pero sí tiene efectos vinculantes sobre el procedimiento administrativo atendido por la SCPM —por tener la casación efecto devolutivo y por orden expresa de la CNJ en la sentencia—. Ante esto, la Comisión de Resolución de Primera Instancia de la SCPM (CRPI) realizó un esfuerzo importante para explicar por qué considera que aplica el criterio europeo pero que por orden de la CNJ debe aplicar la regla anglosajona de la razón.

<sup>18</sup> Si bien las decisiones emitidas en el caso en análisis no constituyen precedentes vinculantes ni para la autoridad administrativa ni para la judicial, dos son los riesgos que se desencadenan de su *ratio decidendi* para los particulares y, por qué no, para el mercado. Por un lado, las decisiones de la SCPM se han caracterizado por su hermetismo y dificultad para el acceso público —a pesar del interés general que implican sus efectos y considerando el carácter público del bien jurídico tutelado—, por lo que nada obsta para que la autoridad administrativa reitera esta línea de pensamiento en nuevos escenarios y no se llegue a tener conocimiento de la perseverancia de esta práctica corrosiva de la protección al mercado. Por otro lado, de darse dicho caso, la esperanza de desvirtuar este error a través de la tutela judicial (en sede contencioso-administrativa o en casación) también se desvanece si se considera que nuevamente la autoridad judicial podría adoptar esta interpretación errónea —aunque no por la inexistente inexorabilidad del precedente, sí podría darse por su carácter persuasivo e *inter comunis*—.

el régimen ecuatoriano la regla anglosajona de la razón.<sup>19</sup> A partir de esto se desprenden tres efectos gravosos para la lucha contra carteles en Ecuador: (i) se ha desechado todo el régimen de presunciones de ilicitud de los carteles; (ii) se ha invertido la carga de la prueba en contra de la autoridad; y, (iii) se ha implementado un régimen en el cual ni siquiera basta la verificación de efectos negativos en el mercado, sino que se deben ponderar los efectos perniciosos y los efectos pro-competitivos.

La anticompetitividad por objeto permite que una conducta sea presunta como ilícita. Sin esta presunción, la enumeración de la LORCPM art. 11 y del RLORCPM art. 8 dejan de tener una finalidad, en todo caso se desvanece la presunción y se requiere prueba de efectos económicos para que exista ilegalidad. Esto lleva a la segunda consecuencia. Sin la presunción se crea una necesidad probatoria sobre los efectos anticompetitivos del cartel, debiéndose demostrar que existe ilegalidad por vulnerarse al bien jurídico tutelado por el régimen de competencia —y ya no bastando el cometimiento de la conducta (cartelizar) para su ilegalidad—. Esta carga probatoria ahora se ha desplazado sobre la SCPM.<sup>20</sup> La gravísima consecuencia es que, por su naturaleza, los carteles nacen y se desarrollan en las sombras, gozando de extremas dificultades probatorias respecto a su existencia y efectos en el mercado. Ahora es responsabilidad de la autoridad el idear nuevos mecanismos para esta prueba, lo cual conduce a la tercera consecuencia.

Ya no basta una simple constatación de daño a la competencia, como implicaba la también desechada regla de anticompetitividad por efecto.<sup>21</sup> Lo que la regla de la razón demanda es una ponderación entre los efectos pro-competitivos y los anticompetitivos, únicamente en el caso de primacía de los segundos, se configura la ilicitud (Italianer, 2013, p. 2). Este sistema aislado parecería desproporcional e ineficaz; sin embargo, cobra total sentido en su originario contexto anglosajón. Allí es contrabalanceado por la existencia de su par: la regla *per se*. En el sistema estadounidense, si bien por un lado se exige la ponderación para la sanción, por otro se penaliza sin piedad alguna (sin oportunidad de prueba en contrario) a las conductas anticompetitivas *per se* (Caro de Sousa y Maiorano, 2017, p. 6). Lastimosamente este contrapeso no ha sido previsto por la CNJ en la modificación al régimen ecuatoriano, dejando desarmada a la SCPM.

<sup>19</sup> Es importante señalar que, bajo el sistema de anticompetitividad razón y *per se*, los carteles son catalogados como una conducta *per se* anticompetitiva (Federal Trade Commission y United States Department of Justice, 2000, p. 3; United States Department of Justice Antitrust Division, 2016, p. 3). Con este contexto, también resulta extraño que la CNJ optó por aplicar en el caso discutido la regla de la razón a un cartel, cuando lo más lógico, incluso en este escenario, hubiese sido aplicar la prohibición *per se*.

<sup>20</sup> Si bien se podría considerar que tal carga probatoria siempre se ha encontrado sobre la agencia de competencia, por lo prescrito en la LORCPM art. 48, dicha norma pierde sentido por contraponerse a la esencia misma de la también prescrita anticompetitividad por efecto —o, en el peor de los casos, simplemente podría ser un lapsus por falta de técnica legislativa—. La rectificación al natural y eficiente funcionamiento del aparato normativo pro-competencia se logra a través de la presunción de anticompetitividad prescrita en el RLORCPM art. 8, pero, sobre todo, como se ha discutido en la nota al pie 3 del presente trabajo, se acentúa con la incorporación de dicha presunción, de manera implícita, por el propio legislador en la misma LORCPM art. 11.

<sup>21</sup> En el régimen europeo —sistema extremadamente similar al ecuatoriano—, la prohibición a las conductas por su efecto anticompetitivas es balanceada por la excepción (defensa) que se le otorga al OE para demostrar efectos o beneficios pro-competitivos resultantes de la conducta y así contrarrestar su ilegalidad (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 1966, Caso C-56/64: Consten and Grundig c. Comisión Europea, p. 342, 343 y 347). La idea que subyace es que puede apreciarse ventajas competitivas objetivas a modo de compensación al mercado por aquellas anticompetitivas (Sentencia Corte de Primera Instancia de la Unión Europea, 1994, Caso T-17/93: Matra Hachette c. Commission of the European Communities, párr. 85). Ejemplos de esta circunstancia podrían ser la mejora en la producción o distribución de los bienes o servicios, o contribuir al mejoramiento técnico o económico del sector de mercado (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2009, Caso C-501/06 P: GlaxoSmithKline Services y otros c. Comisión Europea y otros, párr. 92).

El razonamiento de la CNJ adolece de un grave error lógico. Para llegar a la introducción de la regla de la razón ha comparado las conductas de la LORCPM art. 11 num. 6 con los delitos de peligro concreto, concluyendo que tienen esta naturaleza. No obstante, los delitos de peligro concreto son aquellos que se sancionan cuando el resultado de la conducta es la creación de un peligro, no la creación de un daño (Tamayo Arboleda, 2013, p. 51). Aun así, la CNJ ha concluido que para la sanción de los carteles se requiere probar efectos reales a la competencia, consumidor o mercado, no la simple creación de un peligro o riesgo, como habría sido correcto según su lógica previa.

Se puede decir que de manera expresa, textual y con técnica jurídica, el sistema de competencia ecuatoriano comprende las reglas de anticompetitividad por objeto y por efecto, no las reglas norteamericanas per se y razón. La correcta interpretación del término “objeto” en el régimen de competencia ecuatoriano se dirige a un término de arte. Su significado implica estrictamente un conjunto de conductas que se presumen ilícitas por revelarse por sí mismas y por su naturaleza como perniciosas a la competencia. Esto permite la captura eficiente de determinadas conductas, como los carteles, dentro de las prohibiciones prescritas.<sup>22</sup> No obstante, todo este mecanismo perfectamente alineado que el legislador ecuatoriano incorporó ha sido desvirtuado por el poder judicial ecuatoriano al interpretar que la regla que rige es la de la razón. Así, se ha dejado en indefensión a la SCPM en favor de los cartelistas.

### 3. Errónea interpretación del estándar de prueba para las prácticas concertadas

#### 3.1. La manifestación de las prácticas restrictivas y su objetivo

La LORCPM prescribe varias formas de manifestación de las prácticas restrictivas para la captura de la colusión,<sup>23</sup> ya sea que se origine en un acuerdo, práctica concertada, decisión de asociación o en contratación pública.<sup>24</sup> Un acuerdo hace referencia a “[...] la concurrencia de voluntad entre al menos dos partes, sin importar la forma de manifestación en tanto constituya la leal expresión de la intención de dichas partes” (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2000, Caso T-41/96: Bayer AG c. Comisión Europea, párr. 62). Las prácticas concertadas son una forma genérica de colaboración, los OE aceptan mutuamente limitar sus actuaciones en el mercado y dejar de conducirse independientemente (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2008, Caso T-99/04: *AC-Treuhand c. Comisión Europea*, párr. 126). Su rasgo típico es que se aparatan a través de intercambios de información (Kwok, 2019b, p. 196).

Esta categorización no busca otorgar garantías de tipicidad ni defensa legal a los OE cartelizados,<sup>25</sup> pues limitaría la acción de las agencias de competencia; solo se pretende abstraer

<sup>22</sup> Ver LORCPM, art. 11.

<sup>23</sup> Ver LORCPM, art. 11, y RLORCPM, art. 8.

<sup>24</sup> También se puede observar esta diferenciación en el artículo 101(1) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Roma, 1957 (American Bar Association, 2005, p. 30).

<sup>25</sup> Esta afirmación es notoria en el marco regulatorio europeo, pero no intuitiva en el marco garantista de la Constitución ecuatoriana y la compleja relación entre la LORCPM y el Código Orgánico Administrativo (COA). La garantía de tipicidad en Ecuador tiene rango constitucional (Constitución, 2008, art. 76 núm. 3 y núm. 7 literal l), cosa que no ocurre en Europa a nivel comunitario sino domésticamente en cada Estado miembro. Adicionalmente, el COA prohíbe la interpretación analógica y consagra el principio de tipicidad. No obstante, la ausencia de tipicidad en relación a las formas de manifestación de las prácticas restrictivas sí es extrapolable al caso ecuatoriano. Es verdad esto en cuanto las conductas proscritas por la LORCPM art. 11 se establecen como una lista ejemplificativa, no taxativa, de las formas de manifestación de la tipificación contenida en el encabezado del articulado. Esto se desprende de una interpretación literal de la norma legal que prescribe: “[e]n particular, las siguientes conductas, constituyen acuerdos y prácticas prohibidas” (énfasis añadido). Es decir, aquellas son las particulares, las especial pero no exclusivamente, prácticas prohibidas (sancionadas o consideradas anticompetitivas e ilegales). En todo caso, sería beneficioso para la seguridad jurídica y para el régimen de competencia que el legislador ecuatoriano considere una reforma legal para eliminar cualquier rastro de duda.

las formas más comunes de colaboración ilegal (Notices from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies, 2011, párrs. 7, 9 y 17). La idea general es capturar toda forma de cartel (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 1989, *Caso C-246/86: SC Belasco and Others c. Comisión Europea*, párrs. 12-16; Scordamaglia-Tousis, 2013, §5.2[A]; OECD Directorate for Financial and Enterprise Affairs, 2011, p. 37). La captura procesal de conductas aplica el principio de primacía de la realidad: la forma del acto jurídico no es una limitación para el análisis de la verdadera naturaleza de las conductas de los OE (LORCPM, 2011, art. 3). Se brinda a la autoridad un marco conceptual sobre qué debe probar, cómo debe hacerlo y qué instituciones favorecen su teoría de daño respecto a la existencia de un cartel, pero queda liberada de la carga probatoria sobre la forma de manifestación (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 1999, *Caso C-49/92 P Comisión Europea c. Anic Participazioni SpA*, párr. 132).

Por regla general, las autoridades no pueden apegarse a una definición legal sin realizar un ejercicio interpretativo previo para su aplicación (Dworkin, 1986, p. 48; Endicott, 2012, pp. 112-114). Para evaluar la forma de manifestación, la autoridad debe desarrollar un estándar siempre orientado a la finalidad de la propia norma: sancionar toda cooperación que reduzca la competencia efectiva y que no esté exenta (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 1983, *Casos 100-103/80: Musique Diffusion Française c. Comisión Europea*, párr. 106; Black, 2008, p. 103). El régimen de libre competencia busca sancionar las conductas que causan afectaciones al mercado distorsionando la competencia, como verdadero tipo perseguido; independientemente de la forma en la cual los OE cooperen para hacerlo (Whish y Bailey, 2018, p. 573). Esta exención probatoria persigue eficiencia en la lucha contra los carteles con la aplicación de varias presunciones. Lamentablemente, la SCPM ha desechado varias de estas premisas, saboteando su propia labor en la lucha contra los carteles.

### 3.2. Errónea interpretación sobre el estándar probatorio de prácticas concertadas

En el caso SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016,<sup>26</sup> la IIAPMAPR analizó presuntas vinculaciones en procesos de contratación pública con recurrente participación de algunos OE. La investigación analizó la existencia de conductas prescritas en la LORCPM art. 11 num. 6 y 21. En el Informe de Investigación Preliminar No. SCPM-IIAPMAPR-DNIAPR-21-2018, de 22 de mayo de 2018, se encontró coincidencia en las direcciones IP<sup>27</sup> desde las cuales todos los OE investigados presentaron sus ofertas. El órgano investigador dedujo que:

[...] se presentan las características doctrinariamente instituidas para determinar la posible existencia de indicio que permite presumir que se ha concurrido en un acto colusorio [... que] permiten presumir que existió un acuerdo entre los [OE] investigados cuyo propósito era el de concretar posturas dentro de los procedimientos contractuales (Informe IIAPMAPR, 2017, Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016, Informe de Resultados de Investigación Preliminar No. SCPM-IIAPMAPR-DNIAPR-018-2017, Conclusiones 4.4).

<sup>26</sup> Caso signado como Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016, IIAPMAPR.

<sup>27</sup> “Con el fin de que un usuario pueda recibir los archivos de información que solicitó a través de su computadora, es necesario que ésta cuente con datos de identificación para ser localizada. Estos datos están contenidos en la dirección IP de su computadora: un número único para cada equipo o ‘host’, representado por cuatro cifras separadas por puntos [...]. Con la dirección IP o dirección de Internet queda identificada la máquina del usuario y la red a la que pertenece” (Estrada Corona, 2004, p. 4).

Se determinó vinculación filial en segundo y tercer grado de consanguinidad entre tres de los OE ofertantes. Estos resultados de la fase preliminar fueron parcialmente consistentes dentro del informe de la fase de investigación (Informe IIAPMAPR, 2018, Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016, Informe de Investigación Preliminar No. SCPM-IIAPMAPR-DNIAPR-21-2018, p. 71). Por un lado, el órgano investigador consideró que los vínculos filiales no eliminaban la posibilidad de acuerdos colusorios. No obstante, el mismo órgano concluyó que “[...] no se pudo determinar que haya existido toma de contacto entre los [OE... que] haya tenido como fin o resultado la coordinación de posturas o búsqueda de aseguramiento de un resultado” (2018, p. 71). Como consecuencia, se archivó el expediente.<sup>28</sup>

Para llegar a esta recomendación final, el órgano investigador argumentó que para la ocurrencia de una “práctica concertada” era indispensable la existencia de una “toma de contacto entre [OE] (coordinación o cooperación), el objeto y efecto anticompetitivo y un nexo causal entre ambos” (2018, p. 71). A pesar de reconocer en el propio informe que “[...] se ha podido identificar la coincidencia de IP de las ofertas de los OE, durante el proceso de puja [...] y que] presentaron la oferta inicial para un mismo proceso desde la misma dirección IP” (2018, p. 71), el investigador concluyó que:

no se verificó ningún elemento, de intercambio de información, que constituya un nexo causal con tal conducta investigada y que contribuya como establece la doctrina, una evidencia de prueba dura o material, por tanto, no se pudo determinar coordinación entre estos [OE] con el fin de establecer sus posturas o asegurar un resultado [...]. Además, es necesario que dicha toma de contacto tenga la capacidad de producir o haya producido (objeto o efecto respectivamente) una modificación de las condiciones competitivas del mercado [...] (2018, p. 63).

Siguiendo esta recomendación y a pesar de la evidencia, la IIAPMAPR pronunció como resultado:

[...] ii) De la revisión de la información constante en el presente expediente [...], se pudo colegir que existe una vinculación filial entre los [OE...], de segundo y tercer grado de consanguinidad, aunque son jurídicamente independientes, su vinculación no constituye un elemento que incida en desvirtuar su presunción de inocencia; iii) En el curso mismo de la investigación, no se pudo establecer que haya existido toma de contacto que haya tenido como fin o resultado la coordinación de postura o búsqueda de aseguramiento de un resultado en los procesos de contratación pública que infrinjan el artículo 11 de la LORCPM. Además es necesario que dicha toma de contacto tenga la capacidad de producir o haya producido (objeto o efecto, respectivamente) una modificación de las condiciones competitivas del mercado que se analice, eventualmente, con sus respectivas consecuencias sobre la eficiencia económica o el bienestar general; iv) Si bien existe comunicación y falta de independencia entre los [OE...] en el presente expediente de investigación no existen elementos suficientes para comprobar que los [OE] hayan concertado posturas y falseado la competencia en los procedimientos de contratación [...] (Resolución IIAPMAPR, 2018, *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016*, s.p.).

Así, la IIAPMAPR decidió su archivo dando fin al proceso en ese punto.

<sup>28</sup> Afortunadamente, cosa distinta ha ocurrido recientemente en el caso SCPM-CRPI-024-2018, en el cual la CRPI ha rechazado el argumento sostenido en el caso sub iudice, con fundamento en el falseamiento de la competencia que implica el sustituir la incertidumbre del procedimiento de subasta pública por la compartición de información y espacio físico —que implica compartir la IP—, valorándose como prueba indiciaria suficiente para presumir la compartición.

### 3.3. Peligrosas implicaciones del estándar de prueba en prácticas concertadas

La autoridad desistió contra un cartel por errónea interpretación del estándar sancionador del RLORCPM art. 8 núm. 4. Consideró que no existió cartel entre los oferentes por supuestamente no haberse configurado una práctica concertada en ausencia de prueba dura de su cooperación. Se basó en la inexistencia de intercambio de información. Adicionalmente, requería que se pruebe que, de haber existido dicha coordinación, tenga la finalidad de establecer posturas o buscando asegurar resultado, junto con la capacidad de dichas conductas para producir afectación en la competencia.<sup>29</sup> Pero esta interpretación de la norma podría ser errónea.

Tradicionalmente, el régimen normativo de competencia ha comprendido como supuestos de hecho a acuerdos y a prácticas concertadas, pero no busca implementar una diferencia dogmática en la calificación de las conductas para configurar y sancionar un cartel (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 1999, *Caso C-49/92 P Comisión Europea c. Anic Participazioni SpA*, párr. 112). Por el contrario, la existencia de ambos términos en la norma tiene como objetivo abarcar todas las conductas de cooperación entre OE que se presuman por objeto anticompetitivas y constituyan un cartel, incluso ante carencia de evidencia directa para probar un acuerdo (Resolución European Commission, 2008, *Caso COMP/39188 [Bananas]: European Commission c. Chiquita Brands International Incorporated and others*, párr. 235; Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2013, *Caso T-587/08: Fresh Del Monte Produce c. European Commission*, párr. 565). La propia norma ecuatoriana comprende una hipótesis genérica en este sentido para sancionar actos restrictivos “[...] de cualquier forma manifestados” (LORCPM, 2011, art. 11). La norma proscribe toda interacción anticompetitiva entre oferentes enmarcada en la presentación de ofertas y posturas en pública contratación, logrando un espectro más amplio de conductas sancionadas.<sup>30</sup> A pesar de ello, la IIAPMAPR se enfocó únicamente en exigir configuración de una práctica concertada.

Igualmente, la autoridad desistió de esta figura por carencia de “prueba dura o material” de la concertación. Si bien el estándar tradicional de práctica concertada se compone por existencia de un intercambio de información, restricción resultante a la competencia y nexos causal (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2017, *Caso T-180/15: Icap plc and Others c. Comisión Europea*, párr. 795), la prueba de estos elementos no es rígida. El intercambio de información es únicamente un ejemplo de “toma de contacto” que puede existir entre OE para la práctica concertada, pero no puede ser considerado un requisito objetivo para su configuración (Resolución European Commission, 2008, *Caso COMP/39188 [Bananas]: European Commission c. Chiquita Brands International Incorporated and others*, párr. 235). La prueba de intercambio de información goza de un régimen de presunciones.<sup>31</sup> La evidencia

<sup>29</sup> En la decisión también existió errónea interpretación al régimen objeto-efecto; sin embargo, el análisis de esta sección se enfoca en la errónea interpretación del estándar de prueba (sobre el régimen objeto-efecto, ver la Sección 2 de este trabajo). Paralelamente, otra complicación que podría haber presentado el caso, tampoco objeto del presente análisis, es la definición del mercado relevante para la investigación y sanción al cartel, pues al limitarlo a determinado procedimiento de contratación pública (según lo prescrito por la LORCPM art. 5), se excluyó de esta investigación otros procedimientos en los cuales también habría operado este cartel.

<sup>30</sup> Si bien se podría pensar que, con la necesidad de que tenga una calidad “anticompetitiva”, es requerido probar que la conducta —acuerdo o práctica concertada— tenga la capacidad para producir afectación en la competencia para que se configure su ilegalidad (y posterior sanción), esto no resulta del todo cierto. La calidad de anticompetitiva por objeto de los acuerdos y las prácticas concertadas entre oferentes de un proceso de contratación pública implica en sí misma la presunción de su anticompetitividad y con ello su ilegalidad. Por lo tanto, la “anticompetitividad” se configura al cumplirse las interacciones previstas en el RLORCPM, art. 8, supuesto 4, y no depende de la prueba de su “capacidad para producir afectación en la competencia”, esto está presunto. Como se ha analizado, la interacción relacionada con las ofertas o posturas para el concurso de contratación pública sí configura estos supuestos ilegalizados.

<sup>31</sup> En la práctica, la agencia de competencia podría considerar al intercambio de información más como una prueba indiciaria suficiente (más que una presunción) para evadir la discusión, y potencial excepción, sobre la legalidad del régimen de presunción.

del caso deja claro que existió interacción, directa o indirecta, entre los OE para enviar sus ofertas públicas, lo hicieron desde las mismas computadoras (mismas direcciones IP). Se podía aplicar una presunción de conexión causal entre la concertación y la conducta de los OE<sup>32,33</sup>. Se presume que existe restricción anticompetitiva si los OE interactuaron, ya sea en una sola reunión o de cualquier otra forma, en la cual hayan podido tener acceso a información sensible de los otros, como precios (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2009, *Caso C-8/08: T-Mobile Netherlands y otros*, párr. 52). El envío de ofertas a través de una misma computadora es un indicio de acceso a información sobre precios (y más).

En el escenario que la configuración de la práctica concertada no se hubiese alcanzado, la autoridad podía usar la hipótesis genérica.<sup>34</sup> Por la naturaleza encubierta de los carteles, la evidencia contemporánea es escasa, por no decir inexistente (Sentencia Tribunal General de la Unión Europea, 2006, *Caso T-44/02 OP: Dresdner Bank AG c. Comisión Europea*, párr. 167). Para evitar la exorbitante (y tal vez imposible) carga probatoria que soportan las autoridades sobre la existencia de un cartel, esta puede ser inferida de un grupo de indicios probatorios que tomados en conjunto no podrían tener una explicación alternativa lógica que no sea la existencia del cartel (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2004, *Casos C-204/00 P: Aalborg Portland A/S y otros c. Comisión Europea*, párr. 57; Volpin, 2014, p. 1170). La evidencia no debe ser vista como un cúmulo de elementos independientes sino en conjunto como fenómeno único con la conducta anticompetitiva (Sentencia Tribunal General de la Unión Europea, 2011, *Caso T-113/07: Toshiba c. Comisión Europea*, 2008, párr. 155). Es carga para el investigado probar una explicación plausible y pro-competitiva distinta a la que se desprende de un cartel. En el caso expuesto, el conjunto de evidencia (filiación entre los OE e identidad en las direcciones IP) es un grupo de hechos prueba indirecta únicamente de la existencia de un cartel. Por ello la autoridad podía sancionar; sin embargo, no usó y desechó la evidencia indirecta.

#### **4. Errónea interpretación sobre la posibilidad de carteles en procesos de contratación pública**

##### **4.1. El amañamiento en la contratación pública como práctica restrictiva**

El RLORCPM art. 8 enlista las hipótesis de prácticas restrictivas por su objeto anticompetitivas, incluyendo a los carteles en procesos públicos de contratación. Este último escenario se define como aquel en el cual “[...] los postores acuerdan entre ellos eliminar competencia en el

<sup>32</sup> Esta presunción fue creada jurisprudencialmente en Europa durante el Caso T-1/89 (Sentencia Tribunal General de la Unión Europea, 1991, p. 347). Si bien no proviene de una fuente jurídica principal del ordenamiento ecuatoriano, sirve como inspiración doctrinal para futuras actuaciones de la agencia de competencia e incluso una potencial iniciativa de reforma a la ley.

<sup>33</sup> También sería pertinente probar la colaboración mediante prueba indiciaria, sin requerir prueba plena o directa. En lugar de referirse a una presunción (cuya legalidad es discutible), este método traslada al OE la carga probatoria sobre la eficiencia. Si bien se llega a la misma conclusión, la presunción y la prueba indiciaria son instituciones jurídicas distintas.

<sup>34</sup> En relación al razonamiento de la agencia de competencia sobre el caso analizado, también podría considerarse que no se refirió a un estándar probatorio específico de las prácticas concertadas en contraposición a un estándar probatorio para otra modalidad de colusión, sino a una situación procesal de insuficiencia de prueba sobre una colusión (bajo cualquiera de las manifestaciones). No obstante, para los objetivos del presente análisis—discutir sobre la interpretación y aplicación eficiente de la norma de competencia en la práctica jurisdiccional— lo relevante es que, incluso en el supuesto de una insuficiencia de prueba para la configuración de un acuerdo o una práctica concertada, bajo cualquier estándar, la SCPM contaba con una herramienta normativa que justamente le permitía flexibilizar el estándar de prueba sobre una conducta dañina para el mercado, a través de la cláusula de manifestación genérica. Esta permitiría adaptar los recursos probatorios disponibles de mejor manera que los estándares rígidos de las manifestaciones tradicionales (acuerdo y práctica concertada), estándares a los cuales se limitó la agencia y en marco de los cuales valoró la prueba disponible. Esta manifestación genérica es la herramienta normativa que no ha sido aprovechada por la autoridad en la lucha contra el cartel.

proceso de adquisición, a través del aumento de los precios, la disminución de la calidad y/o la restricción de la oferta” (OECD, 2016, p. 7). En la contratación pública se comprende como “[...] las prácticas o acuerdos entre postores oferentes en un proceso de licitación convocado por una institución pública, encaminados a vulnerar el principio de competencia abierta y eficaz, en detrimento del interés patrimonial del Estado y en beneficio directo de los postores parte del acuerdo” (San Miguel-Giralt, 2017, p. 377). La evidencia da luz sobre la gran incidencia de estas conductas colusorias (Albano et al., en Dimitri et al. (Eds), 2006, p. 347), especialmente por las cualidades naturales de los procesos de contratación pública: transparencia (Kovacic et al., en Dimitri *et al.* (ed), 2006, p. 381) e interacciones repetitivas entre oferentes (Tanaka y Hayashi, en Khi Thai (ed), 2010, p. 150).

El amañamiento en la contratación pública es infracción por su objeto dada la gravedad que supone para la competencia (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2013, *Caso C-32/11: Allianz Hungária Biztosító Zrt and Others c. Gazdasági Versenyhivatal*, p. 160). Si bien es variado el mecanismo que pueden adoptar los oferentes para eludir la competencia, de manera general su propósito siempre es incrementar el precio (o disminuir la calidad, que es equivalente) (Connor, 2011, s.p.), y dividir entre los cartelistas el excedente (fijando y rotando el ofertante al que le toca ganar) (OECD, 2012, p. 15). Al reconocer la cooperación ilegal entre OE durante cualquier momento de los procesos públicos de contratación, en cualquier forma manifestada, se busca prevenir todo tipo de falseamiento a la competencia dentro de estos sistemas. La sanción (y con ella la persuasión) se logra a través de su calificación de anticompetitividad por objeto para que sea procedente la aplicación del régimen de presunciones (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2013, *Caso C-32/11: Allianz Hungária Biztosító Zrt and Others c. Gazdasági Versenyhivatal*, p. 160). No obstante, a todo este desarrollo regulatorio, parece que la autoridad ecuatoriana ha adoptado una perspectiva poco convencional y pernicioso para su propia función en la lucha contra los cárteles en procesos de contratación por ofertas públicas.

#### 4.2. Errónea interpretación de la colusión en la contratación pública en Ecuador

En el caso SCPM-IIAPMAPR-EXP-033-2015,<sup>35</sup> la SCPM ha desarrollado criterio sobre un supuesto impedimento a la existencia de un cartel en un proceso de contratación pública. Alegó la imposibilidad de asegurar resultado del proceso a través de un acuerdo horizontal:

La LOSNCP, establece que en el procedimiento de contratación pública de menor cuantía, la contratación puede realizarse directamente. En este sentido, de conformidad a la Ley no resulta lógico el cometimiento de acuerdos anticompetitivos entre los proveedores de este tipo de contratación, pues es una facultad discrecional de la entidad contratante la selección del proveedor con el que se desea contratar, cuestión que implica que los competidores en este tipo de contratación pública no puedan asegurar el resultado a través de un acuerdo meramente horizontal. 5.7.- En el ejercicio práctico, el proceso que sigue la menor cuantía ha sido automatizado, pues el mismo se realiza a través del Sistema Oficial de Contratación Pública del Ecuador, siendo el sistema el encargado de realizar las invitaciones a los proveedores, y el encargado de seleccionar a la propuesta a ser revisada. Quedando siempre la apertura para que la entidad contratante se manifieste dentro del proceso, y lógicamente en la calificación de las ofertas presentadas (Resolución IIAPMAPR, 2016, Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-033-2015, s.p.).

<sup>35</sup> Caso signado como Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-033-2015, IIAPMAPR.

Adicionalmente, la autoridad agregó que:

Dicha situación ocurre principalmente puesto que el resultado de los procesos de menor cuantía de bienes y servicios depende en mayor medida de factores ajenos a sus participantes, es decir, en la decisión que tome la Entidad Contratante y en la forma de operar del Sistema Oficial de Contratación Pública del Ecuador (Resolución IIAPMAPR, 2016, *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-033-2015*, s.p.).

Para la agencia de competencia no resulta lógica la existencia de un cartel en los casos de contratación pública de menor cuantía y otros en los cuales el órgano estatal conserva, en facultad discrecional, la posibilidad de seleccionar directamente el proveedor a contratar. Esta falta de lógica que aprecia la autoridad se traduciría en la materialidad a través de una inadvertencia de los casos que podrían surgir y por lo tanto en una inacción frente a estos carteles —ciertamente existentes en todo el mundo, como se comentará más adelante—. Incluso se ha extendido esta idea a los procesos de contratación pública por subasta inversa.<sup>36</sup> La lógica sostenida por la autoridad para esta supuesta incapacidad de colusión es la imposibilidad en el propósito de la colaboración entre competidores (“asegurar el resultado”<sup>37</sup>). Para extender este criterio y llegar a concluir una supuesta imposibilidad de aseguramiento en todo proceso de contratación pública, se ha pretendido desvanecer la propia existencia de colaboración entre oferentes por una alegada inexistencia de todo “acuerdo” que tenga este propósito, por tener objeto imposible (Pozo Neira, 2018, pp. 33-35). Sin embargo, esta perspectiva es discutible.

#### 4.3. Falencias sobre el imposible amañamiento en contratación pública

En el razonamiento expuesto antes se detectan tres principales falencias: (i) lo que en realidad sanciona la norma es el objeto (búsqueda o intento) de impedir la actuación de las fuerzas del mercado, no su ocurrencia o posibilidad; (ii) la colusión sancionable puede existir como acuerdo, incluso ante la imposibilidad de su objeto, o por cualquier otra manifestación; y, (iii) la interpretación del régimen de competencia debe siempre ser dirigida hacia su finalidad: disuadir, detectar y sancionar carteles; nunca lo opuesto.

En primer lugar, lo sancionable es la búsqueda de resultado, no la obtención de un resultado. La LORCPM art. 11 núm. 6 prescribe al amañamiento en la contratación pública como una práctica restrictiva. Esta disposición considera la posibilidad de que las conductas limitativas de competencia en contratación pública sean anticompetitivas por su objeto o por su efecto. La calificación de la conducta dependerá de la presunción o, en su defecto, del alcance en la distorsión a la competencia.<sup>38</sup> Sin embargo, el RLOCPM art. 8 proscribía, específicamente

<sup>36</sup> Se propone esto con base en la posibilidad que tiene la autoridad pública de, bajo ciertos presupuestos, elegir al contratista directamente (Pozo Neira, 2018, pp. 33-34).

En la fuente citada se critica esencialmente el criterio que tenía la SCPM de definir los mercados relevantes como iguales al código del proceso de contratación pública, lo cual efectivamente causaba esa conclusión. No era lógico que se diga que el mercado relevante era igual al contrato/proceso, pues ello causaba que no exista forma de asegurar el resultado en estricto sentido, pues todos los análisis se veían limitados al “mercado relevante” del contrato. Justamente, dicha definición estrecha excluía la posibilidad de analizar si el cartel operó desde antes de la emisión del presupuesto referencial. Hay que tomar en cuenta que, en el caso de existir influencias indebidas en el presupuesto referencial, se debe aplicar ya no solamente el art. 11 núm. 6 de la LORCPM sino su núm. 21, porque requeriría participación de los funcionarios de la entidad contratante. Esta definición estrecha causaba en la práctica que todos los análisis económicos sean limitados a la etapa de puja y decisión. Por ello se refiere a la importancia de la prueba circunstancial y la necesidad de armonizar la normativa de contratación pública con la legislación de competencia.

<sup>37</sup> Ver LORCPM, art. 11.6, y RLOCPM, art. 8.

<sup>38</sup> Respecto a la distinción entre anticompetitividad por objeto o por efecto, ver la Sección 2 de este trabajo.

por su objeto anticompetitivas, a todas las conductas colusorias en los procesos públicos de contratación. Con esto asegura la aplicación de todo el régimen de presunciones y consecuencias de lucha contra los carteles.

La sanción procede contra conductas durante la presentación de ofertas y posturas o, de cualquier forma, aquellas que busquen un resultado que no se produciría en un equilibrio de libre competencia. Estas dos hipótesis son claramente reconocibles en la norma por la presencia de la partícula disyuntiva “o” precedida por la conjunción “ya sea”. Es decir, ambas hipótesis son posibles para la proscripción y no requiere concurrencia. Por lo tanto, el razonamiento de la autoridad para aseverar la imposibilidad de carteles en la contratación pública únicamente afecta a una de las hipótesis: la búsqueda de resultado. Hasta el momento, entonces, la colusión sí sería posible a través de “actos u omisiones, acuerdos o prácticas concertadas y en general todas las conductas de proveedores u oferentes, cualquiera sea la forma que adopten, [...] en la presentación de ofertas y posturas” (RLORCPM, 2012, art. 8.4). Solo se habría probado imposible para aquellos actos que, como objeto, busquen asegurar el resultado del proceso.

Para llegar a esta alegada imposibilidad del objeto se debería partir de una interpretación que deseche incluso la literalidad de la norma.<sup>39</sup> La norma no requiere que sea posible el aseguramiento de resultados, sino que lo único necesario es que los OE con su cooperación estén “buscando” asegurar un resultado. El texto se refiere a la interferencia en el resultado producto de las fuerzas del mercado, que por su naturaleza es incierto. La “búsqueda” se refiere precisamente a suplantar la dinámica competitiva incierta por la certeza futura mediante cualquier manifestación de restricción horizontal. Es justamente esta la lógica de la presunción de anticompetitividad por objeto: el solo propósito es ilícito.

La interpretación que la autoridad ha dado a este artículo desconoce la finalidad del régimen ecuatoriano de lucha contra carteles y todos los mecanismos auxiliares, para centrarse en una dudosa interpretación literal. Considerando el régimen de presunciones que se aplica a los carteles, es irrelevante la prueba contraria del objeto ilícito de la actuación mediante el ánimo (elemento subjetivo) de la colusión. La carga probatoria que se encuentra sobre los hombros de los cartelistas para eximirse de la sanción, no de la persecución, únicamente admite la evidencia de ausencia de efectos perniciosos en el proceso de contratación. Por lo que de esta primera falencia hay que concluir que para la sanción es irrelevante la imposibilidad de aseguramiento de resultado, basta como objeto la búsqueda (que se entiende como reducir o eliminar la incertidumbre competitiva, como intención) de aseguramiento de un resultado.

En segundo lugar, el estándar de apreciación de la cooperación que ha adoptado la autoridad no es el adecuado. Se confunde la forma de manifestación con la conducta específica que sanciona la norma. Esto involucra análisis de dos errores: (i) el de la supuesta inexistencia de acuerdo colusorio por imposibilidad en su objeto; y, (ii) la consideración del acuerdo como única forma de manifestación de colusión.

Por un lado, desde la doctrina se ha pretendido justificar este intento de desvanecimiento de la práctica anticompetitiva argumentando que el acuerdo entre oferentes tiene objeto imposible a la luz de Código Civil (arts. 1476-1477), teniéndose como supuesto resultado la inexistencia de tal acuerdo y con ello la inexistencia de colusión (Pozo Neira, 2018, pp. 33-35).<sup>40</sup> Aquí se podría incurrir en una falla. No se puede asimilar la figura de “acuerdo” en DDC

<sup>39</sup> El Código Civil de Ecuador (CC) respecto a la interpretación de la ley prescribe: “[c]uando el sentido de la ley es claro, no se desatenderá su tenor literal, a pretexto de consultar su espíritu” (art. 18).

<sup>40</sup> También podría comprenderse que se argumenta la imposibilidad de conjugar el tipo por imposibilidad de asegurar el resultado. Desde esta perspectiva, no se negaría la existencia de la colaboración sino su capacidad de “asegurar el resultado”, conforme a los prescrito por la LORCPM art. 11 núm. 6.

con aquella institución contractual de los negocios jurídicos. No es preciso analizar y concluir que un acuerdo entre OE para falsear la competencia no puede existir jurídicamente por tener objeto imposible y que, por lo tanto, no pueda ser capturado por el régimen de competencia. El DDC atiende a la realidad económica (LORCPM, 2011, art. 3). Son irrelevantes los medios que los OE adopten para ello (ya sea o no un contrato jurídicamente existente, válido o no). Aún más grave es pensar que el objeto imposible desvanece un acuerdo anticompetitivo pues, si fuese así la lógica del DDC, ningún acuerdo o práctica concertada entre OE para alterar la competencia sería sancionable, justo por padecer de objeto ilícito y por lo tanto ser nulo a la luz del Derecho Civil. Esta interpretación carecería de sentido dentro de los fines del DDC y los de la lucha contra el daño al mercado.

Por otro lado, partiendo de lo ya mencionado sobre lo verdaderamente sancionable —el objeto y no la forma de manifestación de la colusión—, tampoco parecería preciso tener como premisa que la inexistencia de acuerdo disipa todo acto de voluntad. Para el DDC la voluntad anticompetitiva se verifica con la sola actuación (a veces hasta con la aquiescencia<sup>41</sup>). El RLORCPM art. 8 núm. 4 contempla por objeto anticompetitivo a todo falseamiento a la competencia en las ofertas públicas y en la búsqueda de aseguramiento de resultado en la contratación, sin importar su forma de manifestación. Por lo que la colusión no necesariamente debe darse en forma de acuerdo, sino que puede ser de diversas formas, como por ejemplo el intercambio de información (Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 2009, *Caso C-8/08: T-Mobile Netherlands BV c. Raad van bestuur van de Nederlandse Mededingingsautoriteit*, párr. 35). Ningún régimen civil sobre existencia o validez de los negocios jurídicos podría limitar la existencia material y económica de la práctica anticompetitiva. En consecuencia, hasta en la situación en que se llegue a asimilar un acuerdo anticompetitivo con un contrato, y por ende se derive en su inexistencia, toda otra forma de materialización de la cooperación entre OE oferentes es sancionable.

En tercer lugar, parecería erróneo el interpretar el estándar normativo para darle un sentido de inaplicabilidad u obsolescencia. No guardaría sentido el sostener que, debido al asincronismo entre el régimen administrativo y el DDC, se deba dejar de sancionar a un cartel que justamente pretende afectar a la administración, al derecho público, al bienestar y estabilidad económica de un Estado, a través de actos particulares ilícitos. Aun cuando se evite la inteligencia literal de la ley (Recasens Siches, 2003, p. 251, citado en Covarrubias Rivera, 2019, s.p.) (que en este caso es dudosa), la interpretación debe realizarse hacia el objetivo de la norma.<sup>42</sup> La interpretación que se otorgue a la norma debe siempre ser en sentido en el cual el régimen cumpla con su finalidad pública, en este caso: disuadir, detectar y sancionar a los cárteles. Nunca se la debería interpretar hacia el cuestionable de pensar que en Ecuador es imposible la cartelización porque en ciertas circunstancias el Estado tiene margen de acción en las compras públicas.

Se parte de la idea que la competencia tiene como resultado mayores beneficios económicos en relación a los recursos públicos que son destinado a la contratación con terceros, así como limitar la discrecionalidad de las autoridades públicas, para asegurar un mercado transparente que goce de un trato igualitario para todos los oferentes (Directiva 2014/24/EU del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo sobre contratación pública,

<sup>41</sup> LORCPM, art. 77.6. En el sistema europeo esta cuestión ha sido desarrollada en el Caso C-199/92P (Court of Justice of the European Union, 1999, párr. 155).

<sup>42</sup> Celso aseveraba que “no consiste el entender las leyes en retener sus palabras, sino en comprender sus fines y sus efectos” (Celso Givuenzo, como se citó en Heinrich Honsell, 1976, p. 111). Larrea Holguín (1978) sostuvo que “[i]nterpretar la ley equivale a entenderla en su recto sentido y aplicarla debidamente” (s.p.).

2014, considerandos 1 y 2). Esto es posible dado que la competencia es una herramienta para que el comprador público alcance los beneficios de las presiones competitivas sobre los oferentes del mercado cerrado en el cual se desarrolla la contratación pública; así como un instrumento para prevenir el favoritismo y otras prácticas corruptas en perjuicio del Estado (Trepte, 2004, pp. 57 y 61).

Se ha sostenido que en el caso en que se hubiese llegado a asegurar un resultado “conveniente” por acuerdo entre los competidores ofertantes, no habría afectación al consumidor (entidad pública contratante), pues igualmente estaría pagando dentro de su presupuesto referencial y no habría infracción a la competencia (Pozo Neira, 2018, pp. 33-35). No obstante, caben tres acotaciones. En primer lugar, al existir colusión entre los ofertantes, aun cuando la entidad pública pueda elegir al contratista, lo hará entre opciones ya estructuradas por acuerdo entre los oferentes. Por lo tanto, la elección no es libre de vicios. En segundo lugar, la conveniencia del resultado, según este argumento, deviene de su relación con el presupuesto referencial. Sin embargo, este podría estar también viciado porque, por un lado, uno de sus componentes es el precio en el mercado, donde podrían existir carteles entre los mismo OE; y, por otro, también es componente las adjudicaciones históricas que también pudieron ser presa de carteles. Como consecuencia, esta referencia pudo nunca haber sido fijada por el mercado. Y, en tercer lugar, con el amañamiento el cartel impide que se logren precios más bajos al precio base, que es justamente lo que se busca con el mecanismo de ofertas a la baja. Por lo que el excedente del Estado termina trasladado a los bolsillos de los cartelistas.

Como desenlace, la interpretación que ha creado la SCPM sobre la inoportunidad de colusión en contratación pública, lleva únicamente a una conclusión que mina el objetivo mismo del DDC. Se afecta a la detección de los carteles porque sería imposible que se configure el estándar legal para su reconocimiento. Se afecta a la sanción de aquellos que sí busquen manipular el proceso de contratación. Y, también se afecta a la disuasión de creación de carteles, pues los OE comprenderán que pueden cooperar durante el proceso de contratación, incluso a través del intercambio de información, debido a que la autoridad no considerará que su conducta tiene efectos posibles. Esto es inconcebible, pues la existencia de carteles en los procesos de contratación es combatida por gran parte de los ordenamientos de competencia a nivel mundial (Australian Competition and Consumer Commission, 2019, p. 2), por obvias razones.

## 5. Conclusión

En una economía con base en el libre mercado, como la de Ecuador, es esencial proteger la competencia para alcanzar el bienestar social. Se debe combatir a los carteles porque vulneran los elementos más sensibles de una economía: precios, oferta, mercados, consumidores, y presupuesto estatal (European Commission, 2016, p. 14). Por ello, los carteles son sancionables por su sola existencia. El DDC lucha disuadiendo su creación, detectando a los existentes y sancionando a los capturados. La eficacia de este sistema depende de la autoridad administrativa y judicial. Sin embargo, se ha visto que la práctica decisional de ambas autoridades ha desnaturalizado algunos elementos del sistema de lucha contra los carteles.

La CNJ de Ecuador ha instaurado la regla anglosajona de la razón, desechando las reglas de anticompetitividad por objeto y efecto, textualmente establecidas en la ley.<sup>43</sup> Sin la anticompetitividad “por objeto”, la autoridad de competencia ya no cuenta a su

---

<sup>43</sup> Como se ha explicado en la nota al pie 19 de este trabajo, aun sin ser es un precedente vinculante, salvo para el caso concreto, las decisiones que rodean a tal proceso implican riesgos al interés general y a la seguridad jurídica de los particulares.

favor con la presunción de ilicitud de los carteles. Se ha invertido la carga probatoria sobre la autoridad respecto de sus efectos, además que deberá ponderar aquellos negativos en relación a los positivos. Por otro lado, la SCPM ha limitado su propia acción al imponerse la manifestación de los carteles como una tipificación con un estándar probatorio más alto que aquel que le habilita la norma legal. También ha desestimado la prueba indirecta y el régimen de presunciones, exigiéndose a sí misma la obtención de evidencia dura. Esto resulta en una gravosa carga probatoria para combatir los carteles que por naturaleza existen en las sombras. Por último, la SCPM ha descartado la sanción a la colusión en los procesos de contratación pública por una supuesta imposibilidad de aseguramiento del resultado. Ha ocurrido a pesar de que la propia norma sanciona el solo propósito de buscar un resultado con la cooperación entre los oferentes. Esta interpretación es notoriamente errónea por contravenir el fin mismo de régimen de esta materia: sancionar la colaboración que pueda distorsionar la competencia.

Si bien el marco teórico empleado para el análisis realizado en este trabajo se ha limitado a tomar como fuentes formales del Derecho a pocos artículos de la ley de competencia ecuatoriana y de su reglamento (como normas jurídicas legales) y a jurisprudencia extranjera (claramente carente de efectos jurídicos en el Estado ecuatoriano), esto ocurre por dos razones. Por un lado, el régimen legal doméstico referente a los carteles se limita a los articulados citados. Por otro lado, el desarrollo de este régimen depende justamente de la calidad y cantidad —además de publicidad— de las decisiones tanto administrativas como judiciales en materia de competencia. Si bien es criticable la (in)aplicabilidad al contexto nacional de las doctrinas y criterios técnico-normativos presentados —con motivo de las resoluciones extranjeras—, la invitación que se abre con este trabajo es a que los responsables del crecimiento y fortalecimiento del régimen de competencia ecuatoriano se nutran de las experiencias y desarrollos normativos (jurisprudenciales, doctrinarios y con base en principios jurídicos generales) que otras autoridades de competencia ya han alcanzado. El diseño normativo requiere ser dinámico, no esperanzado únicamente en crear y reformar insistentemente leyes, sino también en la práctica del Derecho en manos de las autoridades jurisdiccionales, mediante sus estructurados razonamientos, doctrinas judiciales desarrolladas y precedentes públicos instaurados, siempre con el mayor nivel técnico que responda a la coherencia jurídica, pero también a las fuentes materiales del Derecho.

El resultado de este análisis es que Ecuador actualmente sufre una debilitada lucha contra los carteles existentes y futuros en su “libre” mercado. En un país con un desarrollo económico estancado (en el mejor de los casos, enlentecido), nos obliga a preguntarnos ¿en Ecuador se protege eficazmente la competencia? Nos abre los ojos al escenario “competitivo” al cual se enfrentan los empresarios, los inversionistas y los consumidores. Parece ser importante que las autoridades reconsideren estas interpretaciones hacia una verdadera protección del bienestar social. Asimismo, está en sus manos volver a alimentar la seguridad jurídica para los actores económicos, especialmente considerando el hermetismo que en la actualidad envuelve a las resoluciones de la autoridad de competencia y su dificultad de acceso público.<sup>44</sup> Ecuador, como muchos otros Estados, padece de este cáncer llamado carteles, pero cuenta teóricamente con las medidas preventivas, el mecanismo de detección adecuado y el tratamiento combativo; solo es necesario aplicarlo correctamente.

<sup>44</sup> No se han publicado la mayoría de resoluciones de archivo y desde 2020 tampoco las sancionatorias.

## Referencias bibliográficas

- Albano, G.L., Buccirosi, P., Spagnolo, G., y Zanza, M. (2006). Preventing Collusion in Public Procurement. En N. Dimitri, G. Piga, y G. Spagnolo (Eds). *Handbook of Procurement* (pp. 347-380). Cambridge: Cambridge University Press.
- American Bar Association (2005). *Competition Laws Outside the United States*, First Supplement. New York: American Bar Association.
- Australian Competition and Consumer Commission (2019). *Cartels deterrence and detection: A guide for government procurement professionals*. Canberra: Commonwealth of Australia.
- Black, O. (2008). Agreement: Concurrence of Wills, or Offer and Acceptance? *European Competition Journal*, 4:1, pp. 103-125. <https://doi.org/10.5235/ecj.v4n1.103>
- Caliskan S. (2019). Individual Behaviour, Regulatory Liability, and a Company's Exposure to Risk: The Deterrent Effect of Individual Sanctions in UK Competition Law. *Journal of European Competition Law & Practice*, 10(6), pp. 386-393. <https://doi.org/10.1093/jeclap/lpz018>
- Caro de Sousa, P., y Maiorano, F. (2017). Safe Harbours and Legal Presumptions in Competition Law. *Presentado ante Directorate for Financial And Enterprise Affairs*. Competition Committee OECD. 5-6 de diciembre de 2017.
- Celsio Giuvenzo. Digesto Justiniano, Libro I, Título 3, leyes 17. Citado en Heinrich Honsell (1976). In fraudem legis agree. En Medicus y Seiler (Eds). München: Festschrift fur Max Kaser.
- Veljanovski, C. (2007). Cartel fines in Europe: Law, Practice and Deterrence. *World Competition*, 30(1), pp. 65-86. <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/World+Competition/30.1/WOCO2007004>
- Dnes, S. (2016). Object and effect: What role for structured evidence rules? *Competition Law Review*, 11(2), pp. 239-254. <https://discovery.dundee.ac.uk/en/publications/object-and-effect-what-role-for-structured-evidence-rules>
- Dworkin, R. (1986). *Law's Empire*. Cambridge: Harvard University Press.
- Endicott, T. (2012). Legal Interpretation. En A. Marmor (ed). *The Routledge Companion to Philosophy of Law*. Abington: Routledge.
- Estrada, A. (2004). Protocolos TCP/IP de Internet. *Revista Digital Universitaria*, 5(8), pp. 1-7. [http://www.revista.unam.mx/vol.5/num8/art51/sep\\_art51.pdf](http://www.revista.unam.mx/vol.5/num8/art51/sep_art51.pdf)
- Federal Trade Commission (2019). *FTC's Bureau of Competition Launches Task Force to Monitor Technology Markets*. <https://www.ftc.gov/news-events/press-releases/2019/02/ftcs-bureau-competition-launches-task-force-monitor-technology>
- Federal Trade Commission y United States Department of Justice (2000). Antitrust Guidelines for Collaborations among Competitors. [https://www.ftc.gov/sites/default/files/documents/public\\_events/joint-venture-hearings-antitrust-guidelines-collaboration-among-competitors/ftcdojguidelines-2.pdf](https://www.ftc.gov/sites/default/files/documents/public_events/joint-venture-hearings-antitrust-guidelines-collaboration-among-competitors/ftcdojguidelines-2.pdf)
- Ivaldi, M., Jenny, F., y Khimich, A. (2017). Cartel Damages to the Economy: An Assessment for Developing Countries. En M. Martinez Licetti, G. Pop, S. Nyman y T. P. Begazo Gomez (Eds). *A Step Ahead: Competition Policy for Shared Prosperity and Inclusive Growth* (pp. 75-110). Washington, DC: World Bank.
- Jenny, F. (2006). Cartels and Collusion in Developing Countries: Lessons from Empirical Evidence. *World Competition*, 29(1), pp. 109-137. <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/World+Competition/29.1/WOCO2006007>

- Jones, T. M., Donaldson, T., Freeman, R., Harrison, J., Leana, C., Mahoney, J., Pearce, J. (2016). Management theory and social welfare: contributions and challenges. *Academy of Management Review*, 41(2), pp. 216-228. <https://doi.org/10.5465/amr.2016.0012>
- Kovacic, W., Marshall, R., Leslie, M., Raiff, M. (2006). Bidding Rings and the Design of Anti-Collusive Measures for Auctions and Procurements. En N. Dimitri, G. Piga, y G. Spagnolo (Eds). *Handbook of Procurement* (pp. 381-411). Cambridge, Cambridge University Press.
- Kwok, K. (2019a). Object and Intention under Article 101 TFEU: Lessons from Australia, New Zealand and Analytical Jurisprudence. *Common Law World Review*, 48(3), pp. 114-141. <https://doi.org/10.1177/1473779519862801>
- Kwok, K. (2019b). The Concept of 'Agreement' under Article 101 TFEU: A Question of EU Treaty Interpretation. *European Law Review*, 44 (2), pp. 196-221. <https://ssrn.com/abstract=3364499>
- Larrea Holguín, J. (1978). *Derecho Civil del Ecuador*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Ma, J. y Marquis, M. (2018). Moral wrongfulness and cartel criminalization in East Asia. *Arizona Journal of International & Comparative Law*, 35(3), pp. 377-434. [http://arizonajournal.org/wp-content/uploads/2019/04/01\\_MarquisMa.pdf](http://arizonajournal.org/wp-content/uploads/2019/04/01_MarquisMa.pdf)
- Maher, I. (2017). The Challenge of European Competition Network Convergence in the Definition of Harm to Competition. En Gerard, Merola, y Meyring (Eds). *The Notion of Restriction of Competition: Revisiting the Foundations of Antitrust Enforcement in Europe* (s.p.). Bruselas: Bruylant. <http://hdl.handle.net/10197/8550>
- Na'aim M., Rajamanickam, R., Razak, M., Idris, N., Abdullah, F. (2019). *The Use of Leniency Programme in Detecting Cartels in Malaysia*. Academic Journal of Interdisciplinary Studies, 8(2), pp. 226-238. <https://www.mcser.org/journal/index.php/ajis/article/view/10474>
- Notices from European Union Institutions, Bodies, Offices and Agencies (2011). *Guidelines on the applicability of Article 101 of the Treaty on the Functioning of the European Union to horizontal co-operation agreements*. Official Journal of the European Union. 14 de enero de 2011.
- OECD (2020a). *OECD Competition Trends 2020*. <http://www.oecd.org/competition/oecd-competition-trends.htm>
- OECD (2020b). *International Cartels Database*. [https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=OECD\\_HIC](https://qdd.oecd.org/subject.aspx?Subject=OECD_HIC)
- OECD y World Trade Organization (2019). *Aid for Trade at a Glance 2019: Economic Diversification and Empowerment*. Paris. <https://doi.org/10.1787/18ea27d8-en>
- Pozo Neira F. (2018). Acuerdos colusorios en la contratación pública en Ecuador: ¿un tipo sancionador imposible? *Revista IURIS*, 2(17), pp. 17-40. <https://publicaciones.ucuena.edu.ec/ojs/index.php/iuris/article/view/2954>
- Recasens Siches, L. (2003). Introducción al Estudio del Derecho. México: Porrúa. Citado en Covarrubias Rivera, A. (2019). *Análisis e interpretación de las leyes fiscales en México: Aportes para un modelo teórico*. México: IMCP.
- San Miguel-Giralt, J. (2017). Contratación pública y colusión. *Derecho de competencia frente al derecho administrativo*. Vniversitas, 66 (135), pp. 377-420. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.vj135.cpcd>
- Scordamaglia-Tousis, A. (2013). EU Cartel Enforcement: Reconciling Effective Public Enforcement with Fundamental Rights. *International Competition Law Series*, 54.

- Tamayo Arboleda, F. L. (2013). El principio de tipicidad como límite al poder punitivo del Estado (Comentarios al artículo 10 Código Penal Colombiano). *Nuevo Foro Penal*, 80, pp. 34-81. <https://doi.org/10.17230/nfp.9.80.2>
- Tanaka, S., y Hayashi, S. (2010). Bid-Rigging in Japanese Public Procurement. En K. Thai (ed). *Towards New Horizons in Public Procurement*. Boca Raton: PrAcademics Press.
- Trepte, P. (2004). Regulating Procurement. *Understanding the Ends and Means of Public Procurement Regulation*. Oxford: Oxford University Press.
- United States Department of Justice Antitrust Division (2016). Anti-cartel Enforcement Template. Cartels Working Group – Subgroup 2: Enforcement Techniques. <https://www.justice.gov/atr/page/file/957596/download>
- Volpin, C. (2014). The ball is in your court: Evidential burden of proof and the proof-proximity principle in EU competition law. *Common Market Law Review*, 51(4), pp. 1159-1185. [https://www.researchgate.net/publication/287098196\\_The\\_ball\\_is\\_in\\_your\\_court\\_Evidential\\_burden\\_of\\_proof\\_and\\_the\\_proof-proximity\\_principle\\_in\\_EU\\_competition\\_law](https://www.researchgate.net/publication/287098196_The_ball_is_in_your_court_Evidential_burden_of_proof_and_the_proof-proximity_principle_in_EU_competition_law)
- Whish, R., y Bailey, D. (2018). *Competition Law*. Oxford: Oxford University Press.
- Wils, W. P. J. (2007). Leniency in Antitrust Enforcement: Theory and Practice. En S. Voigt, M. Albert y, D. Schmidtchen (Eds). *The More Economic Approach to European Competition Law, Conferences on New Political Economy*. Tübingen: Mohr Siebeck.
- Zhang, J., y Zhao, N. (2011). Research on the Market Economy Model. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 7, pp. 106-109. <http://www.ipedr.com/vol7/23-D10017.pdf>

### **Sentencias, resoluciones y procesos**

- Comisión de Resolución de Primera Instancia SCPM (2019). *Trámite Administrativo SCPM-CRPI-2015-019*. Resolución de 1 de abril de 2019.
- Comisión de Resolución de Primera Instancia SCPM (2019). *Trámite Administrativo SCPM-CRPI-2015-019*. Resolución de 5 de julio de 2019.
- Comisión de Resolución de Primera Instancia SCPM (2019). *Trámite Administrativo SCPM-CRPI-2015-019*. Resolución de 8 de octubre de 2019.
- Corte de Justicia de la Unión Europea (1966). *Caso 56/65: Société Technique Minière (L.T.M.) c. Maschinenbau Ulm GmbH (M.B.U.)*. Sentencia de 30 de junio de 1966.
- Corte de Primera Instancia de la Unión Europea (1994). *Caso T-17/93: Matra Hachette c. Commission of the European Communities*. Decisión de 15 de julio de 1994.
- Corte de Primera Instancia de la Unión Europea (2002). *Caso T-21/99: Dansk Rørindustri c. Commission of the European Communities*. Decisión de 20 de marzo de 2002.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de los Civil y Mercantil (2013). *Resolución N° 97-2013*. 1 de marzo de 2013.
- Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo (2017). *Recurso de Casación dentro del proceso N° 17811-2016-01271*. Escrito de recurso de casación presentado por Recuperación de Capital Contact Center RECAPT SA. 7 de septiembre de 2017.
- Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo (2017). *Recurso de Casación dentro del proceso N° 17811-2016-01271*. Sentencia de 19 de octubre de 2017.

- Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo (2017). *Recurso de Casación dentro del proceso N° 17811-2016-01271*. Recurso iniciado el 7 de septiembre de 2017.
- Corte Suprema de Estados Unidos (1899). *Addyston Pipe and Steel Co. c. United States*. Sentencia de 4 de septiembre de 1899.
- European Commission (2008). *Caso COMP/39188 [Bananas]: European Commission c. Chiquita Brands International Incorporated and others*. Resolución de 15 de octubre de 2008.
- IIAPMAPR (2013). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-2013-026*. Resolución de 7 de septiembre de 2015.
- (2013a). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-2013-026*, abierto el 20 de noviembre de 2013.
- (2013b). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-2013-026*. Denuncia incorporada en el expediente del 1 de octubre de 2013.
- (2015). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-033-2015*. Resolución de 26 de julio de 2016.
- (2016a). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016*. Informe de Investigación Preliminar No. SCPM-IIAPMAPR-DNIAPR-21-2018, de 22 de mayo de 2018.
- (2016b). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016*. Informe de Resultados de Investigación Preliminar No. SCPM-IIAPMAPR-DNIAPR-018-2017.
- (2016c). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016*. Informe de Investigación Preliminar No. SCPM-IIAPMAPR-DNIAPR-21-2018 de 22 de mayo de 2018.
- (2018). *Trámite Administrativo SCPM-IIAPMAPR-EXP-020-2016*. Resolución de 22 de mayo de 2018.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1966). *Caso C-56/64: Consten and Grundig c. Comisión Europea*. Sentencia de 13 de julio de 1966.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1983). *Casos 100-103/80: Musique Diffusion Française c. Comisión Europea*. Sentencia de 7 de junio de 1983.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1989). *Caso C-246/86: SC Belasco and Others c. Comisión Europea*. Sentencia de 11 de julio de 1989.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1999). *Caso C-199/92P: Hüls AG c. Commission of the European Communities*. Sentencia de 8 de julio de 1999.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1999). *Caso C-49/92 P Comisión Europea c. Anic Participazioni SpA*. Sentencia de 8 de julio de 1999.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2000). *Caso T-41/96: Bayer AG c. Comisión Europea*. Sentencia de 26 de octubre de 2000.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2002). *Caso T-21/99: Dansk Rørindustri c. Comisión Europea*. Sentencia de 20 de marzo de 2002.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2004). *Casos C-204/00 P: Aalborg Portland A/S y otros c. Comisión Europea*. Sentencia de 7 de enero de 2004.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2008). *Caso C-209/07: Competition Authority c. Beef Industry Development Society Ltd and Barry Brothers Meats*. Sentencia de 4 de septiembre del 2008.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2008). *Caso T-99/04: AC-Treuband c. Comisión Europea*. Sentencia de 8 de julio de 2008.

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2009). *Caso C-501/06 P: GlaxoSmithKline Services y otros c. Comisión Europea y otros*. Sentencia de 6 de octubre de 2009.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2009). *Caso C-8/08: T-Mobile Netherlands BV c. Raad van bestuur van de Nederlandse Mededingingsautoriteit*. Sentencia de 4 de junio de 2009.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2013). *Caso C-32/11: Allianz Hungária Biztosító Zrt and Others c. Gazdasági Versenyhivatal*. Sentencia de 4 de marzo de 2013.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2013). *Caso C-32/11: Allianz Hungária Biztosító Zrt and Others c. Gazdasági Versenyhivatal*. Sentencia de 4 de marzo de 2013.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2013). *Caso T-587/08: Fresh Del Monte Produce c. European Commission*. Sentencia de 14 de marzo de 2013.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2017). *Caso T-180/15: Icap plc and Others c. Comisión Europea*. Sentencia de 10 de noviembre de 2017.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Caso C-551/03: General Motors c. Comisión Europea*. Sentencia de 2005.
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Caso C-96/82: IAZ c. Comisión Europea*. Sentencia de 8 de noviembre de 1983.
- Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo N° 1. *Proceso Contencioso Administrativo por Subjetivo N° 17811-2016-01271*. Sentencia de 19 de mayo de 2017.
- Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo N° 1. *Proceso Contencioso Administrativo por Subjetivo N° 17811-2016-01271*. Demanda de 13 de julio de 2016.
- Tribunal General de la Unión Europea (1991). *Caso T-1/89 (Polypropylene): Rhône-Poulenc c. Comisión Europea*. Sentencia de 24 de octubre de 1991.
- Tribunal General de la Unión Europea (2006). *Caso T-44/02 OP: Dresdner Bank AG c. Comisión Europea*. Sentencia de 27 de septiembre de 2006.
- Tribunal General de la Unión Europea (2007). *Caso T-109/02: Balloré c. Comisión Europea*. Sentencia de 26 de abril de 2007.
- Tribunal General de la Unión Europea (2009). *Caso C-8/08: T-Mobile Netherlands y otros*. Petición de decisión prejudicial de 4 de junio de 2009.
- Tribunal General de la Unión Europea (2011). *Caso T-113/07: Toshiba c. Comisión Europea*. Sentencia de 12 de julio de 2011.

### **Observaciones, opiniones, recomendaciones e informes**

- Directorate for Financial and Enterprise Affairs Competition Committee (2019). *Review of the Recommendation of the Council concerning Effective Action against Hard Core Cartels [OECD/LEGAL/0294]*. Organisation for Economic Co-operation and Development. 4 de julio de 2019.
- European Commission (2004). *Guidelines on the Application of Article 81(3) of the Treaty (Article 101(3) Guidelines). Communication from the Commission*. 2004/OJ/C 101/97. 27 de abril de 2004.
- European Commission (2009). *Report on Competition Policy 2008*. Bruselas, 23 de julio de 2009.
- European Commission (2011). *Report on Competition Policy 2010*. Bruselas, 10 de junio de 2011.
- European Commission (2014). *Guidance on restrictions of competition 'by object' for the purpose of defining which agreements may benefit from the De Minimis Notice. Commission Staff Working Documents*. Bruselas, 25 de septiembre de 2014.
- European Commission. *Report on Competition Policy 2015*. Bruselas, 15 de junio de 2016.

- OECD (2016). *Fighting bid rigging in public procurement, Report on implementing the OECD Recommendation*. Secretary General of the OECD.
- OECD Competition Committee (2012). *Recommendation of the OECD Council on Fighting Bid Rigging in Public Procurement*. 17 de julio de 2012.
- OECD Directorate for Financial and Enterprise Affairs, Competition Committee (2011). *Information Exchanges Between Competitors Under Competition Law*, DAF/COMP. 11 de julio de 2011.

### Tratados y legislación

- Asamblea Constituyente de Ecuador (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008.
- Asamblea Nacional (2011). *Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado (LORCPM)*. Registro Oficial Suplemento No. 555 de 13 de octubre de 2011.
- Asamblea Nacional (2017). *Código Orgánico Administrativo (COA)*. Registro Oficial Suplemento No. 31 de 7 de julio de 2017.
- Congreso Nacional (2005). *Código Civil (CC)*. Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio de 2005.
- Parlamento Europeo y Consejo Europeo sobre contratación pública. *Directiva 2014/24/EU*. 26 de febrero de 2014.
- Presidencia de la República del Ecuador (2012). *Reglamento a la Ley Orgánica de Regulación y Control del Poder de Mercado (RLORCPM)*. Registro Oficial No. 697 de 7 de mayo de 2012.
- Unión Europea (1957). *Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea*. Firmado en Roma en 1957.
- Unión Europea (2014). *Directiva 2014/24/EU del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo sobre contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE Texto pertinente a efectos del EEE*. 26 de febrero de 2014.

### Conferencias

- Connor, J. (2011). Price Effects of International Cartels in Markets for Primary Products. Presentado en *Symposium on Trade in primary Product Markets and Competition Policy at the World Trade Organization*. 22 de septiembre de 2011.
- Italianer, A. (2013). Competitor agreements under EU competition law. Presentado en *40th Annual Conference on International Antitrust Law and Policy*. Nueva York: Fordham Competition Law Institute. 26 de septiembre de 2013.
- Monti, M. (2000). Fighting Cartels Why and How? Why should we be concerned with cartels and collusive behaviour? Presentado en *3rd Nordic Competition Policy Conference*, Estocolmo. 11-12 de septiembre de 2000.
- Powers, R. A. (2019). Remarks as Prepared for the American Bar Association Public Contract Law Section's 2019 Public Procurement Symposium. *Department of Justice, San Diego-California*. 25 de octubre de 2019.
- Trade and Development Board (2013). The impact of cartels on the poor. Presentado en *United Nations Conference on Trade and Development*, Ginebra. 8-12 de julio de 2013.



# Iuris Dictio.

*Entrevistas*

Nº 26, DICIEMBRE 2020

E-ISSN 2528-7834

Entrevistas.



ENTREVISTA A SOLEDAD ÁLVAREZ VELASCO<sup>1</sup>  
 EN LAS AMÉRICAS, EN GENERAL, HAY UN CLARÍSIMO GIRO HACIA  
 LAS POLÍTICAS ANTI-MIGRANTES

Interview with Soledad Álvarez Velasco

In the Americas, in general, there is a very clear turn towards anti-migrant policies

JOSÉ GABRIEL CORNEJO Y TAMYA PINOS<sup>2</sup>  
 Universidad San Francisco de Quito, Quito, Ecuador

### Resumen

En esta entrevista, la experta en migración irregularizada, Soledad Álvarez Velasco, analiza la problemática de la movilidad humana en el marco de la pandemia del COVID-19. La entrevistada aborda temas de relevancia jurídica y social que se han suscitado en los tiempos, particularmente difíciles, de la pandemia y otros que afectan a las personas migrantes más allá del momento actual (pero que, sin embargo, se han visto agravados), tales como la forma en que el ordenamiento jurídico se construye y el modo en que las políticas públicas de los Estados se diseñan respecto de los sujetos en migración.

### Palabras clave

COVID-19, Movilidad humana, Políticas públicas, Migración irregular, Derechos humanos.

### Abstract

In this interview, Soledad Álvarez Velasco, an expert in irregular migration, analyzes the problem of human mobility in the context of the COVID-19 pandemic. The interviewee addresses issues of legal and social relevance that have arisen in the particularly difficult times of the pandemic and others that affect migrants beyond the current moment (but which, nevertheless, have been aggravated), such as the way in which the legal system is constructed and the public policies of the States are designed with respect to the subjects in migration.

### Keywords

COVID-19, Human mobility, Public policies, Irregular migration, Human rights.

*José Gabriel Cornejo (J.G.C.) Su trabajo se ha desarrollado en torno a la migración irregularizada y el tránsito migratorio en el corredor geográfico Ecuador-México-Estados Unidos. ¿Cuál es su visión respecto a la subjetividad jurídica y al lugar que tiene el Derecho respecto a las personas migrantes?*

<sup>1</sup> Investigadora postdoctoral en la Universidad de Houston y miembro del Colectivo de Geografía Crítica de Ecuador. PhD por el King's College, London. Su investigación durante la última década se ha centrado en el vínculo entre migración irregularizada, tránsito migratorio, violencia y Estado capitalista en el corredor geográfico Ecuador-México-Estados Unidos; y el nexo entre tráfico de migrante y políticas antitráfico y de restricción migratoria en América Latina. Actualmente es investigadora del proyecto "(In)movilidad en las Américas", que apareció para pensar las cuestiones migratorias en torno al COVID-19.

<sup>2</sup> Estudiantes de Jurisprudencia de la USFQ. Correos electrónicos: jgcornejo96@gmail.com y tspinos@estud.usfq.edu.ec



*Soledad Álvarez (S. A.).* El rol que el Estado y su aparato de producción normativa cumplen en el momento contemporáneo es nodal para entender la conflictividad migratoria. Para ello, es importante partir de desmantelar una idea común: aquella de que los migrantes, mayoritariamente quienes se hallan en condición irregularizada, han cometido una falta que les ha puesto en esa situación —como si han sido ellos quienes no lograron calzar con los requerimientos que la arquitectura legal que los distintos países piden— quedando así regularizados.

Ante esto existe una mirada más crítica al problema, proveniente de una corriente autonomista de las migraciones. Esta propuesta, surgida del contexto europeo de las grandes crisis migratorias y de refugio que se dan a partir de los años 90 del siglo pasado y de la entrada al siglo XXI, apela a poner el énfasis no en que el migrante es el culpable o quien ha cometido una falta contra el ordenamiento jurídico sino, más bien, en comprender cómo estos candados de la política migratoria, candados constitucionales en muchos casos, son los que producen la situación de irregularidad migrante que, paradójicamente, más tarde el propio Estado dice combatir, identificar, detener, deportar o perseguir.

Solo con este entendimiento nodal es posible hablar de una producción legal de la irregularidad migrante. Esta se vuelve el centro en el análisis, a fin de entender por qué miles de personas quedan por fuera de las normativas de un país, convirtiéndose, *de facto*, en no ciudadanos o en no sujetos de derechos. Se van articulando, poco a poco, categorías: ciudadanos de segunda, tercera o cuarta clase... y no por algo casual, como se intenta poner en la discusión pública, sino a causa de un origen legal clarísimo.

Esta realidad genera una especie de cadena bastante bien armada y perversa donde en las Américas, casi siempre, hay dos cabezas dentro del aparato estatal, que muchas veces están en contraposición: por un lado, el cuerpo de seguridad nacional y, por el otro, el aparato de defensa de derechos humanos. Sin embargo, cabe cuestionarse si en las distintas legislaciones éstas son cabezas distintas, porque, garantizar los derechos humanos a todos los migrantes supone ir en contra de la producción legal de irregularidad migrante. La normativa no puede ir de la mano de la otra, y lo que ha sucedido a lo largo de las dos últimas décadas es que, en nombre de combatir la irregularidad migrante, que ha sido producida por los propios marcos legales, el aparataje de seguridad nacional prima sobre el aparataje de los derechos humanos.

*Tamyá Pinos (T.P.)* En los últimos meses, usted ha sido parte del proyecto (IN)MOVILIDADES. ¿Nos podría contar más detalles de este y específicamente cuál es la visión del proyecto sobre el Derecho y su rol para pensar los derechos de las personas migrantes?

*S. A.* Este proyecto surgió cuando empezó la pandemia [del COVID-19]. A partir del mes de marzo, un grupo inicial y aproximado de treinta investigadores de las Américas que estaban localizados en distintos países del norte, centro, sur de América y el Caribe tuvo un interés investigativo y político en la cuestión migratoria. Por ello se juntaron para preguntarse: ¿cómo va a afectar a la población refugiada, solicitantes de refugio, y migrantes irregularizados la pandemia?

Resulta que las medidas que a la luz del público general, frente a una pandemia, parecen obvias, tienen efectos exacerbadamente negativos en las vidas de la población en condición de movilidad. Me refiero a cuestiones como el cierre de fronteras y militarización de fronteras, que llevan a la suspensión de recepción de procesos de regularización y de aplicación del derecho al refugio... situaciones complejas en sí mismas, que se han sumado a la idea del extranjero como el vector que trae al virus, noción que sucede históricamente en las pandemias.

Las sociedades latinoamericanas y caribeñas en los últimos diez años se han transformado en términos migratorios. De ser fundamentalmente países emisores de migrantes nos hemos convertido en receptores de flujos que vienen de países tan lejanos como Siria, Irak, África. También estamos recibiendo más migraciones interregionales y nos estamos convirtiendo en países tránsito. Por ello, esta doble condicionalidad de ser tránsito de recepción y de emisión, hace que la situación de toda esta población a la hora de enfrentar una pandemia se torne muy compleja. Fue así que cuando emergió la pandemia nos juntamos con una necesidad muy grande de preguntarnos cómo o qué va a afectarse más por este nuevo fenómeno.

Al hacer este proyecto, ya que casi todos nosotros somos antropólogos, sociólogos, o geógrafos, hemos partido desde la etnografía, haciendo trabajo de campo en comunidades inmigrantes y de refugiados, con un contacto directo. Eso, es decir el encuentro cotidiano, no se suspendió gracias a los aparatos digitales. Lo que se hizo es mantener esa recolección de información, vía aparatos digitales, pero a la vez hacer una vasta y minuciosa recolección de noticias de prensa para ver qué está pasando en términos de las medidas estatales que se están tomando frente a la población migrante, cuáles son las situaciones de alerta más grandes y que respuestas sociales están dando los propios migrantes frente a su condicionalidad de extrema precariedad.

*J.G.C. De acuerdo con esta investigación: ¿cuáles han sido los principales desafíos a los que se han enfrentado los países a nivel de fronteras como consecuencia del COVID-19? ¿Han existido diferencias entre países desarrollados y aquellos en vías de desarrollo respecto a la gestión de los límites entre Estados?*

S.A. Al hacer ese trabajo fue muy importante darse cuenta no solo de que en todos los países de las Américas existen situaciones límite que están enfrentando los migrantes, refugiados y solicitantes de refugio, sino que se pueden identificar ciertas situaciones cada vez más comunes. En las Américas, en general, hay un clarísimo giro hacia la securitización migratoria, hacia las políticas anti-migrantes y, sobre todo, situaciones de abierta vulneración de derechos.

El derecho más complejo que se está vulnerando es uno: el derecho a la libre movilidad, por el cierre de fronteras y el derecho a la solicitud de refugio, que ha quedado limitado en algunos países y suspendido abiertamente. Con respecto a este punto, Estados Unidos presenta el caso más complejo, porque desde el año 2019 este país externalizó su sistema de refugio a México y Guatemala. Los solicitantes de refugio de Centroamérica y de otras partes del mundo que llegan a la frontera de México para solicitar refugio, deben quedarse en allí, bajo un programa que se llama *Remain in Mexico*. Posteriormente, desde México ellos aplican para obtener refugio en Estados Unidos. Esta es una de las variaciones más aberrantes del derecho al refugio.

Por otro lado, el derecho a la familia está vulnerado de maneras muy complejas porque en la frontera entre México y Estados Unidos se deporta a niños no acompañados. Los niños enfrentan solos procesos en las cortes; están siendo deportados de forma exprés; hay niños y adolescentes que están transitando de manera indocumentada e insegura en las rutas de Sudamérica.

Por último, el derecho a una vida digna está totalmente puesto en riesgo, porque no existen programas de apoyo social y económico para esa población, ni tampoco ningún tipo de programa que prevenga la vulneración de los derechos a la salud.

*T.P. Con base en las problemáticas que ha mencionado, ¿qué políticas públicas han implementado los Estados en el continente americano para dar solución a estos fenómenos? ¿Cómo valora usted estas estrategias?*

S.A. Ahí, el rol de la producción normativa, el rol de las leyes que regulan los procesos para que la gente pueda regularizarse es determinante. A continuación, un ejemplo: Ecuador, tiene una Constitución tremendamente abierta y en favor de la migración y, no obstante, ese marco no ha tenido un paralelo en normativas inferiores ni tampoco en su política pública. Por lo tanto, un altísimo costo de visa supone que cientos de migrantes no puedan regularizarse y que *de facto* queden configurados como ciudadanos de segunda categoría.

Por eso hay que poner atención a cómo se construyen las normas y cuál es la política que está detrás de la racionalidad jurídica, puesto que aquella está produciendo sujetos que, cada vez más, están siendo confinados a situaciones de hiper precarización y, sobre todo, de desechabilidad en el corredor migratorio que va desde la región andina hasta Estados Unidos. Sin embargo, el problema ya no está solamente ahí sino en casi todas las Américas: esta ha sido la tónica a lo largo de las últimas dos décadas. Por ponerlo en otros términos, la arquitectura legal ha ido tomado un giro antimigrante y cada vez de manera más velada, a diferencia de lo que sucede en Estados Unidos en donde se construyen abiertamente leyes antimigrantes.

En el resto del continente, la política antimigrante ha ido entrando de manera muy sutil, y de ahí que surjan una serie de contradicciones, de brechas inmensas, entre marcos legales que aparentemente son progresistas y pro derecho migratorio. Por ejemplo, declaraciones como la de Cartagena de 1984—donde América latina y el Caribe se volvieron estándares mundiales en materia de refugio—al no ir equiparadas con normativas y políticas migratorias reales, terminan produciendo la irregularidad migrante que más tarde el propio Estado criminaliza, combate y detiene mediante deportaciones.

*J.G.C. Y en otras regiones del mundo, ¿cómo han operado los Estados respecto a las migraciones en el contexto de pandemia?*

S.A. En Ecuador ahora está en debate una reforma. Se sabe que esta implica al menos ochenta y un cambios a la Ley Orgánica de Movilidad humana; ello con el fin de acelerar la identificación de aquellos sujetos que puedan suponer un riesgo a la seguridad nacional, y que puedan acelerar más tarde procesos de detención y de deportación.

En Perú, se está dando un proceso similar poniendo énfasis a que quienes han entrado y permanecen de manera irregularizada en el país. Se espera que, si son identificados dentro del espacio nacional, puedan ser detenidos y condenados a penas privativas de libertad. En Chile, se está dando una arquitectura antimigrante para bloquear el ingreso de población irregularizada.

El ejemplo mayor es Estados Unidos, donde entre el momento inicial de la pandemia y el presente, en estos ocho meses, se han incorporado 400 cambios a la legislación migratoria para cerrar al país. Por una parte, se busca dismantlar el sistema de derecho al asilo y refugio, y, por otra, acelerar las detenciones y generar una suerte de deportaciones exprés. De manera general, la idea de esta nueva arquitectura jurídica es acelerar un bloqueo, un cierre de los espacios nacionales, e implementar detenciones y deportaciones.

*T.P. ¿Qué han hecho los Estados con las personas que se encontraban en proceso de regular su situación migratoria, para cuyo efecto tenían que cumplir con determinados plazos interrumpidos a causa del COVID-19?*

S.A. Corrimos una encuesta, junto con el Colectivo de Geografía Crítica del Ecuador, a más de 650 migrantes venezolanos en Quito y Guayaquil, para saber cuál era su situación durante la pandemia. El 0,8% de una muestra de 600 encuestados dijeron haber recibido algún tipo de ayuda de una institución estatal durante la pandemia y el 0,3% dijo haber recibido algún tipo de atención por parte de los gobiernos locales. Es decir, sumado el 1%, más o menos 2% dijeron haber recibido algún tipo de atención por parte del Estado. Esto es revelador de cara a la constante ausencia de atención y protección que se vuelvan parte de los programas de ayuda económica y social, etc.

Por otro lado, ¿qué ha pasado con los procesos de aplicación? En la primera ola de la pandemia, marzo hasta julio más o menos, el proceso de aplicación a refugio quedó suspendido por la hecatombe sanitaria. A partir de entonces, se transformó en un proceso telemático. Dar este tipo de servicios de manera virtual está bien porque estamos en medio de una pandemia, sin embargo, la población migrante no accede a la red *WiFi*, no tiene Zoom, no tiene condiciones tecnológicas: en suma, es gente que sobrevive.

Estas constataciones salen del proyecto (In)movilidad, a partir de los testimonios que nos han dado inmigrantes y refugiados. Ellos no logran acceder ni tienen la posibilidad de efectuar trámites, de llegar a las citas, y, por lo tanto, están perdiendo su proceso de aplicación. Con el tema de la regularización ha pasado lo mismo, pero con un agravante: muchos venezolanos no pudieron aplicar a las visas Verhu, visas humanitarias, durante la pandemia. El 30% no pudo aplicar al proceso de regularización extraordinario, porque no tenía dinero para pagar los \$50 de costo por la aplicación a una visa en pandemia. Muchos perdieron el trabajo, están en la calle tratando de sobrevivir. La normativa está ahí, pero para regularizarse deben pagar \$50, y su realidad económica es otra: la población que necesita regularizarse ni siquiera tiene dinero para sobrevivir, entonces se les confina a la irregularización. Esos procesos han continuado y no hay visos de que esto llegue a transformarse.

*J.G.C. En cuanto al acceso a la educación, ¿qué se ha hecho en los Estados para garantizar este derecho en los niños, niñas y adolescentes que actualmente sufren a causa de la crisis de movilidad humana? ¿Qué falta por hacer?*

S.A. Para familias que antes de la pandemia estaban precarizadas, que ya trabajaban en la economía informal, que estaban irregularizadas, pero que sus hijos ya accedían a educación en los países de destino, como, por ejemplo, los niños y niñas venezolanos estudiando en escuelas públicas en Ecuador, cuando se cerraron las escuelas, se hizo imposible sostener la educación virtual. Las familias que en ocasiones no tienen dinero ni para comer quedan *de facto* excluidas. Es ahí, en la pandemia, que nos damos cuenta con mayor claridad que el Estado abiertamente despoja a poblaciones enteras de derechos, a partir de una arquitectura normativa antinmigrante.

Por ejemplo, la ley humanitaria promulgada en Ecuador para la pandemia no contempla a la población inmigrante ni solicitante de refugio, ni siquiera la nombra. Surge, por ello, la gran pregunta: ¿por qué es tan invisibilizada esta población? Y, además, hay otra población desprotegida, que también está en condición de movilidad: es la diáspora ecuatoriana. Ecuador es un país con seis décadas de migración con una diáspora enorme en Estados Unidos, España e Italia. Es una diáspora que salió en la crisis del 2000, los ecuatorianos se fueron a Italia y España. Sin embargo, una de las diásporas que vive en condiciones de muchísima precarización es la que migró a Estados Unidos, porque es una población irregularizada, son migrantes que viven en condiciones muy complejas, pero que

en los últimos 20 años han enviado remesas y sostenido de manera indirecta la economía de nuestro país. En el momento de la pandemia, la ley humanitaria ni siquiera nombra a los inmigrantes ecuatorianos en el extranjero.

Nadie ha pensado en qué estará pasando con esa población que durante los años previos sostuvo las economías locales e indirectamente las nacionales, y que salió de manera irregularizada y hoy atraviesa una serie de dificultades. Esas son otras formas de vulnerar derechos abiertamente, porque el Estado no solamente debería garantizar derecho a quienes les representan una funcionalidad en términos económicos, sino a toda su población que está en el territorio nacional y a la población que ha partido al extranjero, dando algún tipo de sostenibilidad.

Es en este momento de crisis creo que donde se ha develado abiertamente una política antinmigrante por parte del Estado. Como dije, esta política puede estar, por un lado, en la arquitectura legal, y, por otro, en su no accionar (su omisión), en lo que silencia, a quienes deja afuera, a toda esa población que ni siquiera nombra en la ley. Es clave notar que en la nueva ley humanitaria se dice que se priorizan las ayudas económicas para emprendimientos y emprendedores ecuatorianos, pero: ¿qué pasa con la población inmigrante y refugiada a la luz de esta normativa?

*T.P. Existen muchos migrantes con títulos profesionales obtenidos en sus países de origen. Muchos están capacitados para prestar incluso servicios de salud. ¿Se ha permitido a los migrantes legalizar sus títulos profesionales a fin de insertarse en el mercado laboral?*

S.A. El problema al que se dirige la pregunta es la descualificación laboral. Es decir, el país ha recibido a muchos inmigrantes (no sólo entre los venezolanos que llegaron, sino desde antes, población extracontinental del Caribe) que son profesionales que deberían poder llegar al SENESCYT, presentar sus documentos, y que se homologuen sus estudios. De tal manera que, sobre todo en aquellas profesiones que es posible hacer equivalencias prontas, quien tenga un título de ingeniero, por ejemplo, pueda ir y buscar un trabajo en esa profesión y que no tenga que estar vendiendo papel higiénico en la calle (esto sale de la encuesta realizada en el marco del proyecto (In)movilidad). Este es un problema gigantesco y es un desperdicio de población profesional. Se los debería incluir como trabajadores en condiciones dignas, para dejar de lado esa idea de que son una carga pública, más aún si son trabajadores que tendrán muchísimo que aportar. Esa sería una política de Estado pensante y que prevé garantizar derechos económicos, sociales, inmigratorios a la población que va llegando. Lastimosamente, eso no está contemplado en las actuales políticas públicas esenciales.

# Iuris Dictio.

Nº 26, DICIEMBRE 2020

E-ISSN 2528-7834

*Reseñas*

Re-  
señas.





## TRATADO DE FISCALIDAD INTERNACIONAL PARA EL ECUADOR

Romeo Carpio Rivera, Cesar Montaña Galarza,  
Pablo Villegas Landázuri (coords. 2019).  
Universidad Andina Simón Bolívar e  
Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario: Quito.

DR. DARÍO VELÁSTEGUI ENRÍQUEZ<sup>1</sup>  
Velástegui-Abogados V Legal Cía. Ltda., Quito, Ecuador

La obra que hoy es analizada para recomendación de todos los interesados en el derecho tributario internacional y, en fin, para todos y cada uno de los amantes de la tributación internacional, engloba temas de relevancia en materia tributaria, para colocarnos al nivel de la doctrina internacional. Obras de esta envergadura no han sido creadas en el Ecuador hasta ahora, es decir, este libro sin duda alguna ayudará al desarrollo de la academia y a la práctica profesional tributaria internacional, tomando en cuenta el aporte desinteresado de más de treinta escritores nacionales y extranjeros expertos en fiscalidad internacional.

Para empezar, de acuerdo con su tabla de contenidos, la obra se compone de tres temas de mucho valor académico y doctrinario en materia tributaria internacional: 1.- Temas Generales de Fiscalidad Internacional; 2.- Mecanismos contra la evasión y elusión fiscal internacional; y, 3.- Tributación de sectores económicos. En búsqueda de pretender abordar estos temas de tanto interés, se procurará mantener en esta reseña el mismo orden lógico sobre el que se construye esta importante obra. En tal virtud, si bien no haré un análisis tema por tema, trataré de recoger de manera resumida y técnica lo importante de todo lo escrito por los autores, como aporte para la comunidad en materia tributaria internacional, acompañada de un análisis crítico de esta obra.

El trabajo académico doctrinario genera un valor conceptual que conlleva al conocimiento de: conceptos básicos en materia de fiscalidad internacional, sus fuentes, los tratados internacionales suscritos por el Ecuador con otros países para evitar la doble imposición de sus nacionales o residentes, entre otros aspectos. Determinar la importancia académica y profesional de este trabajo requiere trascender la esfera conceptual tributaria para poder entender de adecuada manera esta rama tan importante del derecho tributario, pero que, sin duda alguna es árida en su entender, aunque no es nueva en el establecimiento de las relaciones tributarias de los Estados - nacionales y residentes. Se puede determinar con claridad que todos estos elementos son adecuados al nacimiento de la relación jurídico-tributaria.

Los aportes de los especialistas en materia de fiscalidad internacional, al realizar críticas importantes al régimen actual y a las correspondientes políticas tributarias, hacen de esta obra, sin lugar a duda, un elemento obligatorio de consulta para los estudiantes y estudiosos del derecho tributario.

La concepción de los convenios para evitar la doble imposición se torna en uno de los ejes principales para generar discusión respecto de su aplicación y de los abusos que

<sup>1</sup> Docente en la Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador; Universidad Indoamérica, Ecuador. Correo electrónico: dvelastegui@velasteguiabogados.com



pueden cometer los soberanos o sujetos activos de las obligaciones tributarias. Sin embargo, como no puede ser de otra manera, se advertirá que, ciertos comportamientos de los sujetos pasivos llamados a extinguir las obligaciones tributarias generadas en los países contratantes, hacen ineludible regularlos. La solución indiscutible para frenar los abusos y malas prácticas de cualquiera de los sujetos de las obligaciones tributarias surge en la discusión y negociación de cada una de las cláusulas contenidas en los convenios para evitar la doble imposición.

Es necesario enfatizar que la obra hace una parada obligatoria a la realidad del caso ecuatoriano frente a las reglas generales de la fiscalidad internacional. El establecimiento de políticas fiscales, en las que se evidencia lo ventajoso que resulta la suscripción de convenios internacionales para evitar la doble imposición, genera un reflejo conceptual en el análisis de lo conveniente de las políticas de la nación más favorecida, contenidas en las cláusulas en favor del país que concede el *tax sparing* o el *matching credit*. Estas políticas y cláusulas se presentan como un ejercicio de atracción de capital para favorecer procesos de inversión con la generación de estímulos fiscales contenidos en beneficios, ya sean exoneraciones o deducciones impositivas.

No es menos cierto que, para poder validar un convenio que evite la doble imposición, es necesario realizar el correspondiente análisis de la legislación interna de cada uno de los países contratantes, las estructuras de los CDIs y los objetos que conllevan esta necesidad. En la obra se evidencia constantemente la importancia de la revisión de la normativa interna en materia tributaria para, de esa forma, precautelar el principio de reserva legal y también el respeto al orden jerárquico de las normas previsto en la Constitución de la República del Ecuador.

Existen constantes recomendaciones de los autores que confluyen en que es imprescindible que cada Estado inicie el ejercicio de establecer una política de negociación de convenios para evitar la doble imposición. Para ello, es importante destacar que en el caso ecuatoriano existen disposiciones constitucionales que son mandatorias a la hora de la estructuración de adecuadas políticas económicas y fiscales. Es decir, se debe partir de la aplicación y respeto de la legislación interna.

El análisis de los casos ecuatorianos, claramente identificados por valiosos académicos y expertos ecuatorianos en temas de fiscalidad internacional, aporta significativamente al contenido técnico de este trabajo académico. Este aporte, antes que un simple análisis crítico de la materia internacional en torno a las políticas fiscales o tributarias de los Estados frente a sus nacionales y residentes, constituye una parada obligatoria a nuestra realidad académica y profesional sobre la situación fiscal y las políticas que la rigen.

Otro de los elementos fundamentales es la revisión y análisis de la aplicación de los convenios en los impuestos directos; para ser precisos, en el impuesto a la renta que gravará su base imponible (es decir el total de activos menos pasivos deducibles). Esto, con el objeto de que una vez evidenciada dicha obligación y los sujetos llamados a su cumplimiento, no resulte más o menos gravoso. Al contrario, se busca que, en ejercicio de los principios internacionales de la tributación (igualdad, generalidad, capacidad contributiva, suficiencia recaudatoria, no discriminación y no doble imposición) exista un ejercicio de cultura tributaria en pro del reconocimiento de los derechos del contribuyente. Todo esto sin que se generen perjuicios al fisco, es decir, a través del establecimiento de mecanismos adecuados que adviertan la existencia de una verdadera cultura tributaria. Es importante resaltar los aportes que sobre esta referencia se hacen en la obra, en cuanto a los criterios que ineludiblemente deben constar en estos CDIs respecto al ejercicio de la potestad tributaria, es decir, la sujeción personal y la sujeción económica, estableciendo que la primera deberá

partir de los conceptos de nacionalidad y residencia y la segunda de los conceptos de sede de negocios y del principio de fuente.

La referencia de que irremediablemente se debe partir de modelos tipo, dada su trascendencia y aplicación internacional como medios consuetudinarios, hace ver el importante rol que juega en este proceso el modelo de la OCDE y aquel de la ONU, los cuales logran adaptarse, según el caso, a la realidad de los países suscriptores de CDIs. Esto permite a los países negociar las cláusulas a la luz de los textos y sugerencias de los modelos de convenios, siempre y cuando las mismas no vulneren su legislación nacional. No podemos olvidar que en el caso particular del Ecuador los convenios internacionales, antes de su suscripción, pasan por procesos rigurosos de discusión y aprobación que de ninguna manera suplantán o superan los requisitos inevitables de control de legalidad y constitucionalidad por los que deben atravesar para revisar su legal cumplimiento y, por tanto, su conveniencia.

Otros de los elementos ampliamente discutidos y explicados de manera clara por los coautores de la obra es la concepción de los principios de fuente y de residencia. Al determinar que uno de los elementos más discutidos para la imposición tributaria será: ¿qué principio deberá de aplicarse para la generación de la obligación tributaria?, partiendo de la naturaleza del hecho generador, pero también determinando efectivamente dónde se ha generado la obligación tributaria de pagar y aquella de declarar y trasladar lo percibido o retenido.

Se puede advertir que la obra realiza importantes aportes a la academia tributaria al explicar cómo los fundamentos de los CDIs, como métodos para eliminar la doble imposición internacional, radican en la distribución del poder tributario, lo que incluso ha sido entendido por varios tratadistas como una cesión de soberanía fiscal entre los Estados.

En varios pasajes de la obra se realiza un análisis comparativo de los puntos fundamentales entre los modelos de convenios para evitar la doble imposición de la OCDE y de la ONU. Así, se habla del reparto internacional del poder tributario, cuando todo se subsume a principios de reciprocidad advirtiendo la preponderancia que se da al gravamen del Estado de la fuente y el residual del país de la residencia; y, del objetivo común de la lucha contra la evasión fiscal internacional. Estas comparaciones hacen mucho más interesante la lectura que, aunque técnica y árida para muchos, ilustrativa y veraz desde todo punto de vista.

Tan enriquecedor resulta el basarse en esta fuente de consulta, en términos de cultura tributaria internacional, que se puede evidenciar cuándo se generan conceptos tan específicos, como el de establecimiento permanente (EP), en materia tributaria (p. 191). Así, se evidencia lo crucial que resulta determinar con exactitud el tiempo de realización de una actividad económica en un país distinto al de la residencia, como elemento para que se configure un establecimiento permanente.

Sin perjuicio de los criterios que aplique un Estado para determinar la configuración de un establecimiento permanente, el Estado donde se ha producido la actividad económica por ese lapso deberá aplicar los correspondientes CDIs, para definir la generación del gravamen tributario sin que se denote un efecto de doble imposición. Para esto se deberá observar, en primer lugar, si efectivamente se cuenta con un CDI con el país de residencia y cuáles son las normas acordadas entre los países en cuanto al establecimiento permanente.

En lo referente a las condiciones para determinar de adecuada manera la condición de establecimiento permanente, la obra contiene aportes sustanciales al abordar la autonomía de esta figura.

El EP es ampliamente debatido y conceptualizado para poder llegar a conclusiones importantes, como que el EP no tiene una independencia jurídica respecto de la casa matriz

o “head office” (CM) ni de otros establecimientos permanentes. De hecho, el EP es como una extensión de la casa matriz actuando en otro Estado, tanto es así que se respalda dicho criterio con la distinción y conceptualización de EP, con considerar al EP como parte del resto de la empresa; y, con el criterio de entidad separada. Cuán importante resulta para nosotros como lectores, contar con doctrina de esta magnitud, abordando temas de este talante y tan poco tratados en el Ecuador.

La perspectiva doctrinaria, académica y técnica de los autores ecuatorianos nos hace ubicarnos en nuestra realidad y observar lo adecuado que es el conocimiento y la profundización de este tipo de temas tan técnicos y, en muchas de las ocasiones, muy espesos en conceptos especializados que son conceptualizados de manera eminentemente didáctica en esta obra de fiscalidad internacional. Por ejemplo, criterios como rentas pasivas que se pueden definir como aquellas que se generan cuando un determinado capital incursiona en una actividad económica, generando ingresos por sí solo en el desarrollo de dicha actividad. Así también, el intercambio de información constituye una práctica esencial para llevar adelante muchas de las acciones que desarrollan diferentes actores de la economía.

Otro de los elementos importantes que se abordan en esta obra, es el abuso de los CDIs por cuanto los mismos, aprovechados de manera inadecuada, generan abusos en el efecto de evitar la doble imposición. Como lo refieren los autores, estos esquemas generalmente buscan que residentes de terceros Estados u operaciones no cubiertas accedan al ámbito de aplicación de un convenio que en principio no les sería aplicable, mediante estructuras de planificación fiscal artificiosas como: 1.- Gastos sin sustancia económica; 2.- Ocultamiento del beneficiario efectivo; 3 Treaty Shopping: Uso de un país con el cual Ecuador ha suscrito un convenio para evitar la doble imposición para triangular operaciones.

En el Tratado se realiza un análisis muy importante respecto de la esencia económica sobre la forma jurídica, como una práctica adecuada de norma anti-elusión. Esto se lo realiza a través del artículo 17 del Código Tributario Ecuatoriano que establece la calificación del hecho generador y determina, de manera expresa, en su segundo inciso lo siguiente: “[c]uando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

Esto deriva indudablemente en un análisis respecto de la conveniencia de la implementación de cláusulas de carácter general en los CDIs para que no se desnaturalicen con mecanismos elusivos o evasivos. Sin embargo, esto conllevaría a una reforma integral de todos los convenios bilaterales y multilaterales con la inclusión normas anti-abuso específicas como la cláusula de limitación de beneficios.

Las cláusulas anti-abuso en los CDIs son normas específicas, destinadas a contrarrestar conductas consistentes en operaciones de elusión en el ámbito de la planificación fiscal. Se ilustran como los mecanismos que consiguen dicho objetivo limitando el poder tributario de uno de los dos Estados, especialmente de manera general el Estado en el principio de la fuente, otorgando la competencia para gravar determinadas rentas exclusivamente al Estado con principio de residencia.

La obra nos lleva a realizar varias reflexiones de carácter técnico tributarias y de manera formal. Enfocados en la legislación tributaria ecuatoriana, se ha incluido una cláusula anti-abuso general, en el sentido de que se atienda a la esencia económica con prioridad sobre la o las formas jurídicas utilizadas, cuando la calificación del hecho generador del tributo analizado responda principalmente a elementos y conceptos económicos que conlleven a eliminar las prácticas inadecuadas de contribuyentes en actividades simuladas o supuestas.

Se da preponderante importancia a la planificación tributaria al definirlo como un elemento que busca minimizar la correspondiente carga fiscal, constituyéndose en uno de los principales objetivos que tienen los administradores de las empresas, para determinar obligaciones tributarias justas y adaptadas a la legislación internacional y a los tratados internacionales.

Los precios de transferencia en el Ecuador se encuentran enmarcados en una Ley y regulados por un reglamento, resoluciones y fichas técnicas para la normal aplicación de los precios de transferencia.

El análisis del “sexto método” será “un método” de determinación de precios de transferencia si con su aplicación logra obtenerse, respecto de los bienes comercializados, el valor que hubiesen fijado partes independientes. Por ello, deviene imprescindible los cuestionamientos de que si su aplicación garantiza, en todos los casos, la obtención de un precio *arm's length*.

Se explica y se hace comprender al lector que, la subcapitalización consigue entenderse como el fenómeno mediante el cual una empresa local o domiciliada en un país obtiene un financiamiento externo de su casa matriz o compañía vinculada, aplicando a esta operación el pago de intereses financieros a los cuales los reconoce como gasto deducible dentro del cálculo del impuesto a la renta.

El documento BEPS es un avance importante en la búsqueda de reglas internacionales, aunque su alcance puede y debe ser más limitado de lo que se pretende, su vocación internacional encuentra un problema de legitimidad. A pesar de que surge del impulso del G-20, la OCDE sigue adoleciendo de falta de legitimidad internacional al representar sólo a una parte de los Estados. A decir de los coautores de esta obra de fiscalidad internacional, también para nuestro país la trascendencia de BEPS se explica porque demuestra, por un lado, la necesidad de avivar el debate sobre una disciplina que cuenta con pocos cultores en el medio y, por otro lado, debido a que implica el cambio de paradigma de lo que antes se tenía parcialmente comprendido. Es decir, cuando el país recién empieza a apropiarse de conocimientos y estrategias especializadas propias de la fiscalidad internacional, nuevamente cambian las reglas y condiciones a remolque de proyectos impulsados especialmente por países más avanzados en función de sus intereses recaudatorios y de control de sus residentes.

El objetivo principal de darle a los fideicomisos mercantiles la posibilidad de que tengan personería jurídica, obedece específicamente a una necesidad de control tributaria. Desde el punto de vista tributario el fideicomiso es considerado una sociedad, en tanto que, las operaciones internacionales de las compañías de Telecomunicaciones abren una puerta a la incorporación de prácticas que están al límite de la planificación tributaria, y que como se ha podido señalar, la misma Administración Tributaria Nacional las considera como evasivas, tanto es así que se han establecido glosas.

La tributación de las industrias extractivas es compleja, porque existe participación de compañías multinacionales y de administraciones tributarias de varias jurisdicciones. Las compañías multinacionales tratarán de maximizar sus beneficios a nivel global y los gobiernos tratarán de asegurar sus ingresos fiscales.

Dada la naturaleza misma del comercio electrónico, como en ninguna otra rama y como nunca antes, se hace necesario que existan convenios internacionales para evitar la doble imposición. Generar espacios de diálogo en cuanto a si un Estado, en forma individual, va o no va a poder regular la fiscalidad en el comercio electrónico sin que obligatoriamente surjan conflictos por doble imposición, es la pregunta que se plantea y responde en la obra.

Ante la dificultad de establecer legislación nacional al respecto, se ha tratado de actuar bajo principios generales, que sirvan de guía para cualquier regulación estatal, de tal manera que se evite que se tomen medidas que impidan el desarrollo del comercio electrónico y puedan generar beneficios o gravámenes excesivos.

Todos y cada uno de los elementos desarrollados en esta breve reseña que, en lo personal no creo haga honor, en lo más mínimo, a lo que la obra efectivamente aporta a todos los tributaristas ecuatorianos e internacionales, inevitablemente conllevan a la lectura íntegra del “*Tratado de Fiscalidad internacional para el Ecuador*” por su envergadura y talante académico, técnico y doctrinario.

## **FECHA DE PUBLICACIÓN**

Este número de la revista se publicó en el dominio web  
<http://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdictio/index>  
el día 15 de diciembre de 2020.



USFQ  
PRESS