

Análisis de la adhesión del Ecuador al Foro Global de Transparencia Fiscal y su incidencia en los derechos del sujeto pasivo¹

Analysis of the attachment of Ecuador to the Global Forum on Transparency and its impact on the right of the taxable person

Aura María Chiriboga Jiménez²
aurachiriboga@hotmail.com

RESUMEN

El presente trabajo busca explorar las posibles vulneraciones de los derechos del sujeto pasivo por medio de procedimientos de intercambio de información, específicamente respecto del derecho a la confidencialidad fiscal y al derecho al debido proceso en relación al derecho a la defensa. Por medio del análisis se busca establecer las características principales de los intercambios de información y la asistencia administrativa mutua según los parámetros establecidos por la OCDE. Igualmente, se busca entender las implicaciones que se tiene al adherirse al Foro Global de Transparencia Fiscal de manera general y luego con un enfoque en Ecuador, siendo uno de los últimos Estados en adherirse y que comenzará a aplicar los estándares dispuestos por la OCDE. Dicho estudio sugiere la determinación de procesos claros y previos para las administraciones tributarias a fin de evitar que se vulneren los derechos de los sujetos pasivos mediante procedimientos de asistencia administrativa mutua.

Palabras clave: Transparencia fiscal; intercambio de información; derechos del sujeto pasivo; debido proceso; confidencialidad.

ABSTRACT

The present study explores the possible infringement of the rights of the taxable person by the exchange of information procedures, specifically regarding the right of tax confidentiality as well as the right of due process in relation to the right of defense. This analysis seeks to establish the main characteristic of the exchange of information procedures and mutual administrative assistance according to the parameter set by the OECD. Likewise, it seeks to understand the general effects of adhering to the Global Forum on Transparency to then focus on Ecuador, as one of the newest Member States that will start to apply the standards determined by the OECD. The study suggests determining clear and previous procedures for the tax administrations in order to avoid the violation of the rights of the taxable person through mutual administrative assistance practices.

Keywords: Fiscal transparency; exchange of information; rights of the taxable person; due process; confidentiality.

Fecha de lectura: 12 de mayo de 2020
Fecha de publicación: 13 de abril de 2020

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por Carlos Coronel.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.- 2. LOS INTERCAMBIOS DE INFORMACIÓN.- 2.1. LOS PROBLEMAS DETRÁS DE LOS INTERCAMBIOS DE INFORMACIÓN.- 3. DERECHOS DEL SUJETO PASIVO.- 3.1. POSIBLES AFECTACIONES A LOS DERECHOS DEL SUJETO PASIVO.- 3.2. EL DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD Y PRIVACIDAD FISCAL.- 3.3. EL DERECHO AL DEBIDO PROCESO.- 3.3.1. EL DERECHO A LA DEFENSA.- 4. EL FORO GLOBAL SOBRE LA TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES DE LA OCDE: ANÁLISIS A NIVEL INTERNACIONAL.- 4.1. ANÁLISIS DE ADHESIÓN DE ECUADOR AL FORO GLOBAL.- 5. CONCLUSIONES.

1 INTRODUCCIÓN

“El Derecho tributario ha originado en todos los tiempos, y sigue originando, una permanente tensión entre el individuo y la comunidad. Rebajar y equilibrar esta relación de tensión es una de las grandes tareas [...]”³. Por mucho tiempo se consideró al Derecho Tributario, como un derecho principalmente interno y que dependía de la regulación de cada Estado. En la medida en que el mundo se unía cada vez más gracias a la globalización, esta concepción fue cambiando. Comenzó por ser un cambio de nivel nacional a uno regional, para luego llegar a ser considerado relevante en el ámbito internacional. Tomando en cuenta la necesidad de que el desarrollo económico mejore a nivel mundial, surge la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)⁴ al promover políticas que incentiven a una mejor vida, dentro de lo que se incluye la necesidad de la cooperación interestatal⁵ para combatir los obstáculos hacia este objetivo. A partir de 1989, fines de la Guerra Fría, la tributación se volvió un tema de constante discusión entre los Estados europeos como un reto para lograr la integración económica⁶. Al buscar esta integración, los Estados comienzan a buscar cooperación a fin de que lo fiscal se vuelva cada vez más homogéneo en el sentido de establecer estándares comunes para armonizar las conductas tanto de los Estados como de los contribuyentes.

De esta manera, las autoridades fiscales del mundo empiezan a cooperar como un primer esfuerzo político-económico para regular la globalización de las finanzas y el constante intercambio entre los diferentes contribuyentes, con el objetivo de evitar el

³ Heinz Paulick, *La Ordenanza Tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho Tributario* (Madrid: IEF, 1980), 35.

⁴ La OCDE nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, cuando entra en vigencia la Convención de la OCDE del 14 de diciembre de 1960. (Ver, “Acerca de la OCDE,” Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, acceso el 31 de marzo de 2020, <https://www.oecd.org/acerca/>.)

⁵ Ver, “Mejores políticas para una vida mejor,” Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, acceso 03 de febrero de 2020, <https://www.oecd.org/acerca/>

⁶ Ver, Alberto Barreix, Jerónimo Roca y Fernando Velayos. *Breve historia de la transparencia tributaria* (Washington DC: Banco Interamericano de Desarrollo, 2016), 3.

fraude fiscal y el cometimiento de delitos internacionales. Con esto en mente, los Estados Miembros de la OCDE buscan desarrollar políticas en materia tributaria para promover una mayor claridad en movimientos financieros que suceden a nivel internacional. A partir del 2008, el principal objetivo de esto ha sido la lucha contra delitos financieros, como el lavado de activos, a fin de que haya una mayor transparencia en cuanto el secreto bancario junto con la identificación del beneficiario efectivo principalmente de dividendos, intereses y regalías⁷. Debido a los escándalos bancarios junto con una crisis financiera, los esfuerzos por encontrar estándares a la transparencia fiscal internacional se fueron fortaleciendo cada vez más con los objetivos de proteger los intereses de cada uno de los Estados.

Constantes negociaciones entre los Estados Miembros de la OCDE, de la Unión Europea (UE), y otras organizaciones internacionales, llevaron a establecer estándares mundiales que actualmente se encuentran en aplicación bajo el Foro Global de la OCDE sobre Transparencia e Intercambio de Información (Foro Global), al cuál se han adherido más de 155 países, entre ellos el Ecuador⁸. A pesar de que el objetivo de la OCDE es hacer políticas para una mejor vida, hay elementos que parecería no han sido revisados a profundidad respecto de la aplicación de estos estándares de intercambio de información fiscal.

Al analizar los diferentes aspectos del problema que se van a abordar en el presente trabajo, se propone buscar un equilibrio en la aplicación tanto de los estándares internacionales y los derechos del contribuyente como tal. Esto con el fin de llegar a concentrar el estudio en el ámbito del derecho ecuatoriano, para comprender mejor las implicaciones que la adhesión al Foro Global sobre Transparencia Fiscal tiene en los contribuyentes ecuatorianos en contraste con los derechos previamente consagrados en la Constitución de la República, y el nuevo artículo del Código Tributario. De esta forma, se propone analizar el ámbito internacional por medio de diferentes casos, convenios internacionales, y modelos tanto regionales como internacionales. Finalmente, se busca llegar a un análisis más profundo sobre los alcances de los estándares internacionales adquiridos por Ecuador y los derechos del contribuyente, en cuanto a los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) previamente ratificados, la evolución de los derechos

⁷ *Id.*, 5.

⁸ *Ver*, “Foro Global: Intercambio de Información,” Servicio de Rentas Internas, acceso 03 de marzo de 2020, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global>.

frente a la administración tributaria, y los objetivos del Estado con la implementación del Foro Global de Transparencia de la OCDE. Es por esto que el presente trabajo se va a enfocar en el análisis de dos principales derechos, siendo estos el derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal y al derecho al debido proceso, específicamente respecto del derecho a la defensa. Por más que existen otros derechos del sujeto pasivo que podrían verse afectados por estos procedimientos de asistencia administrativa mutua, se decidió estudiar el derecho a la confidencialidad y el derecho al debido proceso ya que podrían ser los derechos principalmente vulnerados.

2 LOS INTERCAMBIOS DE INFORMACIÓN

La historia de transparencia fiscal surge gracias a la necesidad de los Estados de evitar la doble tributación. Se tienen registros en convenios desde 1869 en los que los Estados trataban de establecer una unión con el fin de generar una cooperación interestatal⁹. Dentro de los Modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI)¹⁰ se han previsto mecanismos por medio de los cuales los Estados pueden lograr una mayor transparencia tributaria. Es por esto que se han implementado cláusulas de intercambios de información desde 1988, cuando:

[...] la OCDE junto con el Consejo de Europa elaboraron un ‘Convenio sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria’, que si bien no fue en su oportunidad suscrito por todos los miembros, influyó de manera positiva en el desarrollo de la cooperación administrativa tributaria en la lucha conjunta contra los paraísos fiscales y el blanqueo de capitales producto del terrorismo, narcotráfico y corrupción¹¹.

Los CDI han sido convenios inter-partes por medio de los cuales los Estados contratantes determinan sus potestades tributarias respecto de las rentas generadas dentro de sus territorios y/o por sus residentes fiscales. De esta manera, los Estados buscaban establecer los parámetros de recaudación en relación a rentas específicas para transparentar la información fiscal de los contribuyentes¹².

⁹ Ver, Isabel Chiri Gutierrez, “La Doble Imposición y los Convenios Tributarios. Una especial referencia a la Red de Convenios de Panamá”, *Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias No. 1-2012* (2012), 11.

¹⁰ Existen dos modelos principales que han sido los más usados: Modelo OCDE y Modelo ONU. (Ver, Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado López, “Los Convenios para Evitar la Doble Imposición”, *Fiscalidad Edición No. 1* (2007), 51.)

¹¹ Patricia Valdéz Ladrón de Guevara, “Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria y su Implementación en el Perú”, *Revista Derecho & Sociedad No. 43* (2015), 420.

¹² Ver, Sandro Vallejo Aristizábal y Galo Maldonado López, “Los Convenios para Evitar la Doble Imposición”, *Fiscalidad Edición No. 1* (2007), 39-59.

Con el fin de combatir la planificación fiscal agresiva (PFA) por la existencia de un problema de pérdida de recursos fiscales en el mundo debido a los bajos niveles de tributación en ciertas jurisdicciones¹³, la OCDE en el 2009, luego del primer esfuerzo por abordar temas de cumplimiento fiscal a nivel internacional, comenzó con una reestructuración debido a que se necesitaba fortalecer los estándares anteriormente establecidos. Con la cooperación del G20, la OCDE procede a establecer el primer estándar del Foro Global de Transparencia Fiscal: el intercambio de información bajo pedido o *peer review*¹⁴. Posteriormente, en el 2014 se establece el segundo estándar: el Estándar Común de Reporte (ECR) para el intercambio automático de información¹⁵. A continuación, se procederá a detallar más sobre el surgimiento de los intercambios automáticos de información.

Como antecedente a los intercambios automáticos de información en el año 2012, los Estados Unidos emite la Ley de Cumplimiento Tributario de las cuentas extranjeras (FACTA¹⁶) en octubre de 2009 con el objetivo de identificar y reportar cuentas de ciudadanos estadounidenses en instituciones financieras fuera de los EEUU¹⁷. Tomando esto en cuenta, se comienzan a celebrar Acuerdos Intergubernamentales (IGA) entre los EEUU y diferentes países con el fin de que estos países, recíprocamente, obliguen a sus instituciones financieras a reportar las cuentas de los contribuyentes ciudadanos americanos. Para febrero 2014, la OCDE adopta el texto del *Estándar Común de Reporte* (ECR) determinando un segundo estándar de actuación de los países que se comprometan con el Foro Global.

Al momento en que los miembros del Foro Global establecen un Modelo de Acuerdo entre Autoridades Competentes (AAC)¹⁸, se crea una conexión entre el ECR y las bases legales bajo las que los Estados Miembro deben actuar en el marco de la

¹³ Ver, Alberto Barreix, Jerónimo Roca y Fernando Velayos. *Breve historia de la transparencia tributaria* (Washington DC: Banco Interamericano de Desarrollo, 2016), 4.

¹⁴ Ver, “Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes”, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, acceso 03 de marzo de 2020, <https://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/#d.en.368658>.

¹⁵ Ver, Alberto Barreix, Jerónimo Roca y Fernando Velayos. *Breve historia de la transparencia tributaria* (Washington DC: Banco Interamericano de Desarrollo, 2016), 9.

¹⁶ Federal Account Tax Compliance Act, [FATCA]. H.R. 3933 de 27 de octubre de 2009.

¹⁷ Ver, “Automatic Exchange Portal”, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, acceso 03 de marzo de 2020, <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/>.

¹⁸ Ver, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras*, segunda edición (París: Éditions OCDE, 2017), 23-30.

Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal (CAAM)¹⁹ y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio²⁰. Al hacer esto se establece un formato predeterminado, bajo lineamientos internacionales que permite que los Estados Miembro puedan activar estos métodos de cooperación entre sus administraciones fiscales. Al momento en el que la información de las cuentas reportables de los Estados, se vuelve asequible para la otra administración, se busca combatir los grandes delitos financieros y el ocultamiento de rentas. Para lograr esto, debe haber una completa colaboración entre las Administraciones ya que de esta manera se vuelve efectiva la idea de transparencia fiscal.

Aunque los intercambios de información no surgieron únicamente para crear una mayor transparencia fiscal en contra de delitos financieros y ocultamiento de rentas, también se ha visto que son herramientas para hacer más efectiva la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición²¹. En el Modelo OCDE de estos convenios, se incluyó el artículo 27 referente a los intercambios de información. Desde la adopción del Modelo en 1988, se han firmado gran cantidad de CDI basados en este modelo que brinda la posibilidad de que haya procesos de intercambio de información²². El principal objetivo de este artículo es establecer un parámetro de cooperación interestatal por medio de la cual ambos Estados contratantes puedan obtener información referente a sus contribuyentes. Este fue uno de los primeros esfuerzos de la OCDE junto al Consejo de Europa que se ha ido desarrollando con el pasar del tiempo. Es por esto que, actualmente, se ha establecido el Foro Global a fin de que exista una mayor transparencia fiscal, no sólo entre los Estados Miembros de la OCDE y del Consejo de Europa, sino que se ha buscado incluir a otros Estados. En el 2010 se revisó la Convención de 1988 “[...] con la intención principal de alinearla con la norma acordada a nivel internacional sobre transparencia e intercambio de información y abrirla a Estados no pertenecientes a la

¹⁹ *Id.*, 71.

²⁰ *Ver*, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Modelo De Convenio Tributario Sobre La Renta Y El Patrimonio (Versión Abreviada)*, (Madrid: Instituto De Estudios Fiscales, 2019), 27-54.

²¹ *Id.*, 482.

²² *Ver*, Texto del Informe Explicativo Revisado de la Convención obre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal Enmendada por el Protocolo, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, acceso 30 de marzo de 2020, https://www.oecd.org/ctp/TEXTO_DEL_INFORME_EXPLICATIVO_REVISADO_DE_LA_CONVENCION_MULTILATERAL.pdf

OCDE o el Consejo de Europa”²³. Desde entonces, la comunidad internacional ha buscado establecer diferentes formas de intercambio de información junto con los estándares que deben tenerse en cuenta para su aplicación. Es por esto que cada Administración tiene la posibilidad de establecer ciertos requisitos o debidas diligencias que deben cumplirse para lograr el fin. Además de tomar en cuenta los convenios del Foro Global y los estándares establecidos para el intercambio automático de información, cada uno de los Estados debe considerar la aplicabilidad de estos acuerdos con su legislación interna.

Por más que el Ecuador es un Estado relativamente nuevo dentro de los Estados Miembro del Foro Global, ha ratificado CDI basados en el Modelo de Convenio OCDE de 1988 con países como Italia (1990)²⁴, Francia (1992)²⁵, España (1993)²⁶, Rumania (1995)²⁷, Chile (2004)²⁸, Bélgica (2004)²⁹, entre otros. Como se mencionó, estos convenios ya tenían cláusulas de intercambio de información. Por lo tanto, Ecuador no es un país nuevo dentro de los procedimientos de asistencia administrativa mutua. A pesar de esto, el Ecuador ha tenido poca experiencia en estos procedimientos³⁰. Esto causa una mayor incertidumbre respecto de cómo, al ser parte del Foro Global, se van a realizar estos procedimientos protegiendo los derechos del sujeto pasivo. Por esto es esencial considerar y profundizar sobre puntos que se deben tener en cuenta al momento de aplicar los procedimientos de asistencia administrativa mutua.

2.1 LOS PROBLEMAS DETRÁS DE LOS INTERCAMBIOS DE INFORMACIÓN

El principal problema que surge por los intercambios de información, deviene en armonizar la relación normativa entre el ámbito internacional e interno del derecho tributario de cada Estado. Por esta razón podrían surgir incompatibilidades en la

²³ *Id.*, 1.

²⁴ Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Italia, Quito, 23 de mayo de 1984, ratificado por Ecuador el 30 de marzo de 1990.

²⁵ Convenio para Evitar Doble Tributación a la Renta con Francia, Quito, 16 de marzo de 1989, ratificado por Ecuador el 25 de septiembre de 1992.

²⁶ Convenio para Evitar Doble Tributación entre Ecuador y España, Quito, 20 de mayo de 1991, ratificado por Ecuador el 13 de agosto de 1993.

²⁷ Convenio para Evitar Doble Tributación con Rumania, Quito, 24 de abril de 1992, ratificado por Ecuador el 20 de septiembre de 1995.

²⁸ Convenio para Evitar Doble Tributación con Chile, Quito, 26 de agosto de 1999, ratificado por Ecuador el 16 de marzo de 2004.

²⁹ Convenio para Evitar Doble Tributación con Bélgica, Quito, 18 de diciembre de 1996, ratificado por Ecuador el 13 de abril de 2004.

³⁰ Milca N. Orellana, Néstor D. Gutierrez, y Ena M. Feijoo, “Los convenios de doble tributación en la recaudación de la administración tributaria del Ecuador”, *Revista Espacios* 40 (2019), 11.

legislación doméstica entre el procedimiento para la recolección de información de sus sujetos pasivos, al igual que sobre el procedimiento de entrega de información a una Administración solicitante. Por más que la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en materia fiscal (CAAM)³¹ y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, establecen lineamientos mínimos de cómo una Administración debe solicitar a la otra la información, determina que esta petición debe ir acorde a las prácticas administrativas internas del Estado solicitado y solicitante y su respectiva legislación interna³².

En estos casos, el intercambio de información se debe hacer acorde a las prácticas tanto internas como internacionales. Es por eso que al momento en el que dos Estados suscriben los Convenios, deberán fijar limitantes adicionales, en caso de que existan, relacionado o reformando su normativa interna para que no interfiera con el cumplimiento de los convenios respecto de los compromisos adquiridos de intercambio de información³³. De esta forma, ambas partes contratantes tienen conocimiento previo de cómo deberán actuar al momento de ser requerido o requerir la información del otro Estado.

En el caso específico de los intercambios automáticos de información, se refiere a “[...] cuando la información sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado contratante y percibidas en el otro Estado contratante se transmiten sistemáticamente al otro Estado; [...]”³⁴. El elemento que hace que este tipo de intercambio de información difiera de los otros métodos está relacionado con el término sistemático, el cual hace alusión a la existencia de un procedimiento simplificado y expedito. Por más que los intercambios automáticos contemplados dentro del ECR buscan la rapidez al obtener la información, deben seguir las reglas generales de los intercambios de información.

³¹ Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, Estrasburgo, 25 de enero de 1988, ratificado por Ecuador el 26 de agosto de 2019.

³² Artículos 18 y 21, Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal.

³³ Ver, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Modelo De Convenio Tributario Sobre La Renta Y El Patrimonio (Versión Abreviada)*, (Madrid: Instituto De Estudios Fiscales, 2019), 492-496.

³⁴ Id., 487.

Para dar cumplimiento con el estándar internacional de los intercambios de información, Miguel Eduardo Pecho Trigueros dice que hay tres revisiones que se debe hacer para identificar los casos en los que este estándar se cumple:

[...] i) existe disponibilidad de información fiscalmente relevante, en particular, de cuentas bancarias y sus titulares; ii) la autoridad tributaria tiene atribuciones para acceder a ella; y iii) la información puede ser intercambiada con otras autoridades tributarias que lo requieran con salvaguardas que protejan los derechos de los contribuyentes y la confidencialidad³⁵.

Cada uno de estos puntos es necesario analizar caso a caso, para ver si los parámetros que ha fijado la comunidad internacional se cumplen para que la transparencia fiscal internacional se vuelva efectiva. Aunque a simple vista parecería que estos serían relativamente fáciles de cumplir para los Estados, se ha dado que varias situaciones se han pasado por alto o que no se han profundizado lo suficiente en relación a los sujetos pasivos como tal.

3 DERECHOS DEL SUJETO PASIVO

Como en toda legislación, los derechos derivan de la Norma Suprema de cada uno de los Estados. De estos cuerpos legales, se puede diferenciar los distintos derechos y obligaciones de todos los sujetos bajo aquel ordenamiento. Esto no se queda atrás en el Derecho Tributario, ya que los derechos que tiene el sujeto pasivo frente a la Administración Fiscal se desprenden de los derechos fundamentales consagrados a nivel internacional o nacional. Para el presente análisis, es necesario determinar los principales derechos que tiene el sujeto pasivo en general, y luego especificar cómo se ha visto esto proyectado en la legislación ecuatoriana.

Esta es una cuestión que discuten José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara³⁶, en cuanto a casos que se han llevado a cabo en la Unión Europea (UE) y las consideraciones que los tribunales deben tener al momento de enfrentarse a estas cuestiones entre los derechos del sujeto pasivo y el interés público del Estado. En esta misma línea argumentativa, se presenta una propuesta de Arthur J. Cockfield³⁷ que propone la creación de un acuerdo multilateral sobre los derechos de los contribuyentes

³⁵ Miguel Eduardo Pecho Trigueros, “El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional”, *Revista PUCP No. 72* (2014), 33.

³⁶ Ver, José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara, “The Taxpayer’s Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures”, *Bulletin for International Taxation*, (2014), 498-507.

³⁷ Ver, Arthur J. Cockfield, “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward A Multilateral Taxpayer Bill Of Rights”, *UBC Law Review vol. 42:2*, (2010), 419-471.

con el objetivo de proteger el derecho a la información de éstos. Finalmente, con un enfoque más centrado en el ámbito ecuatoriano, se puede encontrar a José Vicente Troya Jaramillo³⁸, quien propone ciertas garantías que tiene el contribuyente frente a la Administración tributaria en países latinoamericanos, específicamente los que son miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

Existen una gran variedad de instrumentos de Derechos Humanos que engloban diferentes ámbitos del desarrollo social. Estos instrumentos internacionales, establecen las guías para la protección de los derechos fundamentales de todos los individuos del mundo, al punto que se han vuelto el principal argumento en contra de las arbitrariedades. El Derecho Tributario no se encuentra excluido del ámbito de aplicación de estos instrumentos. Como ya se ha mencionado, son los derechos fundamentales, inherentes al ser humano, que buscan la protección del individuo frente a arbitrariedades tanto del Estado como de sus pares. Considerando que principalmente se encuentran consagrados en instrumentos internacionales, el principal llamado a la protección de estos son los Estados por medio de los diferentes sistemas de protección que habiliten. Es por esto que, en el caso del Derecho Tributario, los derechos del contribuyente se ven directamente relacionados con la aplicación de los Derechos Humanos. Esto lo destaca José Vicente Troya Jaramillo cuando menciona que:

Los individuos gozan de derechos políticos, económicos, sociales y culturales, mas al mismo tiempo, deben pagar impuestos. Del otro lado, el Estado tiene el deber de proveer y resguardar los derechos humanos, pero en contrapartida, tiene el derecho a exigir la satisfacción de los tributos. Esta disertación también centra su análisis en esta afirmación. Existen importantes nexos entre el derecho tributario y los derechos humanos³⁹.

Es esencial que exista un balance entre los Derechos Humanos y el Derecho Tributario en el sentido que el uno no funciona plenamente sin el otro.

El fin fiscal del Derecho Tributario es la recaudación de tributos como ingresos públicos⁴⁰, lo cual es uno de los recursos principales que tiene el Estado para poder proteger los derechos de sus ciudadanos. Por esta razón, muchos de los derechos de los instrumentos internacionales que se encuentran igualmente consagrados en la Norma Suprema de cada uno de los Estados para que sean protegidos, el Estado requiere de un

³⁸ Ver, José Vicente Troya Jaramillo, “Garantías del contribuyente ante la Administración tributaria”, *European Tax Studies No. 1*, (2016), 128-142.

³⁹ José Vicente Troya Jaramillo, “Tributación y derechos humanos”, *Revisa de Derecho FORO No. 2*, (2004), 7-8.

⁴⁰ Artículo 6, Código Tributario, R.O. Suplemento 38 de 14 de junio de 2005.

presupuesto para poder ayudar a sus ciudadanos a efectivizar sus derechos. Aunque la forma en la que se formulan puede llegar a ser distinta, en el fondo tienen el mismo sentido. Es importante resaltar que la aplicación de estos derechos no es únicamente aplicable a las personas naturales, sino también a las personas jurídicas con ciertas limitaciones⁴¹⁴². Es por esta razón se habla de los derechos del sujeto pasivo, siendo estos tanto los contribuyentes como los responsables del cumplimiento de la obligación tributaria⁴³.

Los derechos del sujeto pasivo son siempre un elemento de trascendencia dentro de las consideraciones de las actuaciones del poder público. Dentro del ámbito del Foro Global de Transparencia de la OCDE⁴⁴, se menciona que en los intercambios de información debe tenerse en cuenta tanto el derecho interno como el internacional. Es por tanto que los derechos del sujeto pasivo, deben ser analizados durante estos procedimientos de asistencia mutua entre las Administraciones. Tanto el Estado solicitante como el requerido deben precautelar los derechos del sujeto que es objeto de investigación.

En el caso ecuatoriano, es importante denotar que los derechos de los sujetos pasivos, no estaban establecidos en la normativa tributaria hasta finales del año 2019, como sucedía en otros países de la región, como Bolivia⁴⁵ y Perú⁴⁶. Más bien, los derechos de los contribuyentes se reconocían exclusivamente por lo que se determinaba en la Constitución de la República del Ecuador⁴⁷ y los instrumentos internacionales ratificados por el país en contraste con los deberes formales que la normativa tributaria⁴⁸ establecía.

⁴¹ Ver, Sentencia No. 282-13-JP/19, Corte Constitucional del Ecuador, 4 de septiembre de 2019.

⁴² Ver, Caso Cantos v. Argentina, Corte Interamericana de Derechos Humanos, Excepciones preliminares, Fondo, Reparaciones y Costas, 28 de noviembre de 2002.

⁴³ Ver, Artículo 24, Código Tributario, 2005.

⁴⁴ Ver, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Modelo De Convenio Tributario Sobre La Renta Y El Patrimonio (Versión Abreviada)*, (Madrid: Instituto De Estudios Fiscales, 2019), 480.

⁴⁵ Ver, Artículo 68, Código Tributario Boliviano, Gaceta Oficial No. 2508 de 04 de agosto de 2003.

⁴⁶ Ver, Artículo 92, Código Tributario Peruano, Diario Oficial Peruano No. 12497 de 22 de junio de 2013.

⁴⁷ Ver, Constitución de la República del Ecuador, R.O. No. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. Suplemento 40 de 12 de marzo de 2020.

⁴⁸ Ver, Artículo 96, Código Tributario, 2005. “Art. 96.- *Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: 1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria: [...]; 2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.; 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.; 4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.”*

Con la aprobación de la nueva Ley de Simplicidad y Progresividad Tributaria⁴⁹, se reforma y añade al Código Tributario el artículo 30.1⁵⁰, en el cual se determinan los derechos del sujeto pasivo frente a la Administración. Al hacer esto, se dispone claramente cuáles son los derechos que tiene el contribuyente y los responsables frente a cualquier acto realizado por la Autoridad Tributaria, con el fin de velar por sus derechos consagrados a nivel tanto legal como constitucional.

La inclusión del artículo 30.1 del Código Tributario el 31 de diciembre de 2019, es un avance importante en cuanto a los derechos del sujeto pasivo ya que de esta forma se establecen formalmente lo que la Administración tributaria deberá cumplir a fin de proteger y velar por el sujeto pasivo. Por más que se hayan determinado derechos formalmente para el sujeto pasivo, el texto del artículo dispone que: “Constituyen derechos de los sujetos pasivos, a más de los establecidos en otros cuerpos normativos, los siguientes: [...]”⁵¹. Claramente, este artículo hace alusión a otros cuerpos normativos, siguiendo lo que determina la jerarquía normativa en la Constitución de la República⁵². Aquí es importante recalcar que la Constitución determina que los tratados internacionales de derechos humanos que hayan sido ratificados por el Ecuador se encuentran en el mismo nivel jerárquico de la Norma Suprema, siempre que estos contengan derechos más favorables⁵³. Es por esto que, para hacer un análisis sistemático y completo de la normativa ecuatoriana en materia fiscal sobre los derechos del sujeto pasivo, se debe tener en consideración siempre lo que determine la Constitución y los instrumentos internacionales de derechos humanos que hayan sido ratificados, para así poder llegar a una conclusión sobre las valoraciones que deberá hacer la Administración tributaria en los procedimientos de asistencia mutua en el marco de aplicación de los

⁴⁹ Ver, Artículo 45, Ley de Simplicidad y Progresividad Tributaria, R.O. Suplemento 111 de 31 de diciembre de 2019.

⁵⁰ Ver, Artículo 30.1, Código Tributario, 2005.

⁵¹ *Íd.*

⁵² Ver, Artículo 425, Constitución de la República del Ecuador, 2008. “Art. 425.- *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. [...]*” (énfasis añadido)

⁵³ Ver, Artículo 424, Constitución de la República del Ecuador, 2008. “Art. 424.- *La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica. 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.*” (énfasis añadido)

convenios del Foro Global. Teniendo esto en cuenta, es esencial entender las diferentes perspectivas que existen sobre la posición del sujeto pasivo frente a los actos de las Administraciones Fiscales en los casos de intercambios de información.

3.1 POSIBLES AFECTACIONES A LOS DERECHOS FORMALES DEL SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo siempre va a ser la parte más débil en una relación tributaria donde su contraparte es el Estado. Es por esto que ha existido una constante discusión, sobre cómo los intercambios de información deben ser aplicados de acuerdo a los estándares internacionales de la OCDE y a las observancias que debe haber al momento de aplicarlos. En lo principal existen varios derechos y garantías que se deben considerar antes de llegar a una conclusión. En el caso del Ecuador, como en cualquier otro Estado, hay varios derechos formales del sujeto pasivo que podrían verse afectados por los procedimientos de intercambio de información. Al concentrarse en lo dispuesto por el artículo 30.1 del Código Tributario, se pueden identificar varios numerales que podrían tener una relación directa a los procedimientos de asistencia mutua y que deberán ser tomados en cuenta por parte de la Administración tributaria, en este caso, ecuatoriana. A continuación, se analizará el alcance de los diferentes derechos formales que tiene el sujeto pasivo en el Ecuador según la normativa vigente y las posibles vulneraciones que podrían causarse a cada uno de estos derechos en el marco de los intercambios de información.

3.2 EL DERECHO A LA CONFIDENCIALIDAD Y PRIVACIDAD FISCAL

Uno de los principales derechos que tiene el sujeto es que la información que tenga la administración tributaria tenga carácter de reservado. Debido a que gran cantidad de la información que tienen las administraciones tributarias respecto de un sujeto pasivo son económica y financieramente sensibles porque reflejan los estados contables de éstos, las administraciones tienen la obligación de mantener esta información a buen resguardo. Es por esto que el sujeto pasivo tiene el derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal por medio del cual se establece que la información que posee la administración tiene un carácter reservado sobre los datos, informes, y antecedentes del sujeto pasivo⁵⁴. El garantizar la confidencialidad de la información ha sido un pilar fundamental de todo

⁵⁴ Ver, Ana Garriga Domínguez, *Tratamiento de datos personales y derechos fundamentales* (Madrid: Dykinson S.L., 2004), 107.

sistema tributario debido a que esto genera confianza en el sujeto pasivo respecto de la seguridad de la información que es proporcionada⁵⁵.

Al momento de analizar el derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal, se puede ver que, en general, los sistemas tributarios contemplan normas de protección y resguardo de la información proporcionada por el sujeto pasivo. A nivel internacional, existen instrumentos internacionales de derechos humanos en los cuales se establece el derecho a la privacidad, como el artículo 11 de la Convención Americana de Derechos Humanos⁵⁶. Por más que este artículo habla del derecho a la vida privada de las personas engloba también el derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal ya que la información que tiene la administración tributaria generalmente se refiere a la situación financiera de la persona. Por esta razón, el Estado debe proteger el derecho de privacidad de la persona al mantener la información dentro de los parámetros de confidencialidad.

Como muchas de las legislaciones del mundo, el Ecuador tiene una regulación específica sobre el tratamiento de esta información. Comenzando por la Constitución de la República del Ecuador del 2008, el artículo 18 se refiere al derecho a la información⁵⁷. Dentro de esta norma constitucional, se dispone que toda persona tiene derecho a información veraz de libre acceso, a menos que la ley la establezca como información reservada. En el caso del derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal se hace una alusión directa a la reserva de información que determina la ley tributaria.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano contiene regulación específica respecto de la información que se considera pública en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública (LOTAIP), siendo “[...] todo documento en cualquier formato, que se encuentre en poder de las instituciones públicas y de las personas jurídicas

⁵⁵ Ver, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Garantizando la confidencialidad: Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales*, (2019), 5, acceso 04 de abril de 2020, <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/informe-garantizando-la-confidencialidad.pdf>.

⁵⁶ Ver, Convención Americana de Derechos Humanos, San José, 22 de noviembre de 1969, ratificado por el Ecuador el 12 de agosto de 1977.

⁵⁷ Ver, Artículo 18, Constitución de la República del Ecuador, 2008. “Art. 18.- Todas las personas, en forma individual o colectiva, tienen derecho a: 1. Buscar, recibir, intercambiar, producir y difundir información veraz, verificada, oportuna, contextualizada, plural, sin censura previa acerca de los hechos, acontecimientos y procesos de interés general, y con responsabilidad ulterior. 2. Acceder libremente a la información generada en entidades públicas, o en las privadas que manejen fondos del Estado o realicen funciones públicas. No existirá reserva de información excepto en los casos expresamente establecidos en la ley.”

a las que se refiere esta Ley, [...]”⁵⁸. Por lo tanto, toda información que tengan las instituciones públicas, incluida la administración tributaria, es información pública ya que fue obtenida por la misma y se encuentra bajo su responsabilidad. A pesar de esta disposición, en el artículo siguiente de la Ley dispone:

Art. 6.- Información Confidencial.- Se considera información confidencial aquella información pública personal, que no está sujeta al principio de publicidad y comprende aquella derivada de sus derechos personalísimos y fundamentales, especialmente aquellos señalados en los artículos 23 y 24 de la Constitución Política de la República⁵⁹.

El uso ilegal que se haga de la información personal o su divulgación, dará lugar a las acciones legales pertinentes.

No podrá invocarse reserva, cuando se trate de investigaciones que realicen las autoridades, públicas competentes, sobre violaciones a derechos de las personas que se encuentren establecidos en la Constitución Política de la República, en las declaraciones, pactos, convenios, instrumentos internacionales y el ordenamiento jurídico interno. Se exceptiona el procedimiento establecido en las indagaciones previas⁶⁰.

De lo que se desprende de la lectura de la norma, la información tributaria que se encuentre sujeta a los procedimientos de asistencia administrativa mutua mantendrá su condición de confidencial ya que no cabe en el supuesto determinado en el último párrafo de este artículo para que la información no sea considerada como reservada.

En el mismo sentido, el artículo 99 del Código Tributario se refiere al carácter de la información tributaria en el que dispone que esta información será únicamente utilizada para los fines de la administración⁶¹. Por lo tanto, la Administración tiene la obligación de darle el tratamiento apropiado a la información provista por el sujeto pasivo y que se encuentre en su poder. El Servicio de Rentas Internas (SRI) emitió una resolución el 18 de noviembre de 2010 en la cual, en concordancia con lo dispuesto en la LOTAIP, establece un listado de qué información tiene el carácter de reservada, dentro de la cual se encuentran: bases de datos que contengan información de los sujetos pasivos; declaraciones e información relativa a los sujetos pasivos; expedientes administrativos sobre obligaciones tributarias referentes a sujetos pasivos; y, cualquier información que sea considerada como reservada en instrumentos internacionales ratificados por

⁵⁸ Artículo 5, Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública [LOTAIP], R.O. Suplemento 337 de 18 de mayo de 2004.

⁵⁹ Debido a que la LOTAIP fue publicada en 2004, no se encontraba vigente la Constitución actual (2008), por lo que se refiere a los artículos 23 y 24 de la Constitución de 1998. En la Constitución del 2008, se referiría a los artículos 66 y 76 respectivamente.

⁶⁰ Artículo 6, LOTAIP. (énfasis añadido)

⁶¹ Ver, Artículo 99, Código Tributario.

Ecuador⁶². Posteriormente, la Administración tributaria expidió otra resolución en la que establece las normas de comunicación específicamente sobre los intercambios de información, en la cual se dispone lo siguiente:

Art. 16.- Confidencialidad.- Toda persona que haya trabajado o se encuentre trabajando en la Administración tributaria, tratará la información recibida de una sociedad obligada a presentar información en virtud de la Ley y esta resolución, de manera confidencial y solo la revelará cuando sea necesario con el fin de administrar o asegurar el cumplimiento de los acuerdos o convenios internacionales vigentes, la Ley o esta resolución⁶³.

De este modo, la Administración tributaria determina que los servidores públicos que tengan acceso a la información de los sujetos pasivos serán responsables de mantener la confidencialidad de la misma⁶⁴. Igualmente, la Resolución 45 del SRI del 01 de octubre de 2019 dispone que la información será utilizada únicamente para los fines propios de la Administración tributaria y en el marco de los instrumentos internacionales ratificados por el Ecuador, considerando los principios de reciprocidad y confidencialidad, sobre procedimientos de intercambio de información⁶⁵. Por lo que, en caso de que haya una vulneración de este derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal, serán responsables administrativamente los servidores públicos a cuyo cargo hubiera estado la información divulgada, de acuerdo a lo determinado en los artículos 41 a 46 de la Ley Orgánica de Servicio Público (LOSEP)⁶⁶.

El sujeto pasivo podría verse vulnerado en sus derechos por varias razones. Es por esto que la necesidad de que exista una notificación de la actuación de la administración es primordial. Hay supuestos que podrían ocurrir en estos procedimientos de intercambio en los cuales, sin una debida notificación al sujeto, se podría estar vulnerando su derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal. Es por esto que surge el siguiente interrogante: ¿qué ocurriría si el Estado solicitado entrega información incorrecta? Por medio de la activación de estos procesos de asistencia mutua un Estado solicita a otro se le entregue

⁶² Ver, Resolución NAC-DGERCGC10-00694, Servicio de Rentas Internas [Listado de información reservada en materia tributaria], Registro Oficial 332 de 01 de diciembre de 2010.

⁶³ Artículo 16, Resolución NAC-DGERCGC19-000000045, Servicio de Rentas Internas [Normas de comunicación relativa al intercambio de información], Registro Oficial Suplemento 51 de 01 de octubre de 2019. (énfasis añadido)

⁶⁴ Ver, Artículo 22 in fine, Ley Orgánica de Servicio Público [LOSEP], R.O. Suplemento 294 de 06 de octubre de 2010.

⁶⁵ Ver, Artículo 17, Resolución NAC-DGERCGC19-000000045.

⁶⁶ Ver, Artículo 41 a 46, LOSEP.

la información de un sujeto en específico, pero podría ocurrir que haya un error en la identidad del sujeto o que la información que se entregue al otro estado tenga errores⁶⁷.

En estos casos, si el sujeto no tiene conocimiento de que este procedimiento ha sido activado, no podría defender sus derechos en caso de que estos sean vulnerados. La responsabilidad en estos supuestos sería tanto para el Estado solicitante como para el requerido, al igual que recaería sobre los funcionarios públicos en el caso ecuatoriano. En el primer caso, el Estado solicitante sería responsable por el uso de la información errónea ya que si no se verifica la veracidad de la misma podría afectar y viciar el procedimiento investigativo que estaba realizando. Mientras tanto, el Estado requerido tiene una mayor responsabilidad porque se encontraría vulnerando varios derechos del sujeto pasivo, principalmente el derecho a la confidencialidad y privacidad fiscal debido a que hay una injerencia que afecta el derecho a la privacidad del sujeto y el deber de la administración de reservar la información de manera tal que no afecte al sujeto pasivo. Por esta razón, es necesario analizar la necesidad de la existencia de un procedimiento adecuado por medio del cual, tanto la administración tributaria como el sujeto pasivo, puedan velar por los derechos que tienen mayor probabilidad de ser vulnerados si no existiera un debido proceso.

El deber que tiene el Estado de proteger la información privada del sujeto pasivo es, como ya fue mencionado, esencial dentro de los sistemas fiscales del mundo. La confianza del sujeto pasivo en la administración es fundamental para la transparencia de la información de ambos lados. Si por alguna razón existiera una vulneración a este derecho de confidencialidad, el sujeto pasivo se encontraría en una posición de desventaja ya que al momento que se entregue información que contenga errores, tanto de identidad como de fondo, a la administración solicitante se estaría afectando directamente a sus derechos y esto generaría una responsabilidad tanto a los Estado como a los funcionarios a cargo de estos procesos.

3.3 EL DERECHO AL DEBIDO PROCESO

El debido proceso es un derecho que cuenta con un amplio ámbito de aplicación. Existen diferentes dimensiones de éste que deberían cumplirse en conjunto a fin de no causar una vulneración. Este es un derecho que se aplica tanto en el ámbito judicial como

⁶⁷ Ver, Artículo 10, Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, Estrasburgo, 25 de enero de 1988, ratificado por Ecuador el 26 de agosto de 2019.

extrajudicial, el cual se encuentra amparado en varios instrumentos internacionales de derechos humanos⁶⁸ y dentro de la concepción de un Estado de Derecho⁶⁹. En el Ecuador, se encuentra tipificado en el artículo 76 de la Constitución de la República⁷⁰ con una gran cantidad de numerales en donde se describe el amplio espectro de aplicación de este derecho.

Igualmente, la Corte Constitucional del Ecuador se ha pronunciado constantemente respecto del derecho al debido proceso. La Corte ha reconocido la importancia del derecho al debido proceso de acuerdo a lo establecido en la Convención Americana de Derechos Humanos:

Esta garantía constitucional del debido proceso guarda armonía con el artículo 8, punto 1, de la Convención Americana de Derechos Humanos que, a la vez, constituye fundamento de derecho internacional de la norma, al establecer: ‘Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter’⁷¹.

Aunque generalmente se asocia el derecho al debido proceso con los procedimientos judiciales, es esencial que dentro de los procedimientos administrativos sea igualmente considerado. Es así como la Corte Constitucional se pronunció sobre la falta de notificación en un procedimiento administrativo:

Esta falta de notificación constituye una vulneración al derecho fundamental a la defensa, previsto en el artículo 24, numeral 10 de la Constitución Política de 1998⁷², en razón de que el accionante, al no haber tenido conocimiento de la existencia de un proceso administrativo para extinguir un acto administrativo en que se le adjudicó un bien inmueble, se vio impedido de exponer sus argumentos, pruebas y de ejercer oposición alguna en defensa de sus intereses. Más aun cuando en el propio acto se califica su conducta como dolosa. En consecuencia, el acto administrativo cuestionado es ilegítimo por afectar el derecho al debido proceso⁷³.

Para evitar la vulneración del derecho al debido proceso en procedimientos administrativos, la Corte Constitucional claramente ha determinado que es esencial que

⁶⁸ Se encuentra tanto en la Declaración Universal de los Derechos Humanos (1948), Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos (1966), Convención Americana de Derechos Humanos (1969), entre otros.

⁶⁹ Ver, Jose Luis Gonzalez Dubon, "El Debido Proceso", *Revista de la Facultad de Derecho No. 11*, (1997), 14-32.

⁷⁰ Ver, Artículo 76, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

⁷¹ Sentencia No. 072-10-SEP-CC, Causa No. 0164-10-EP, Corte Constitucional del Ecuador, 14 de enero de 2011, 7. (énfasis añadido)

⁷² Por más que la sentencia se refiera a la Constitución del Ecuador de 1998, es aplicable ya que esta garantía se encuentra consagrada en el artículo 76 numeral 7 de la Constitución del 2008.

⁷³ Causa No. 0288-07-RA, Corte Constitucional del Ecuador, 21 de marzo de 2019, párr. 18. (énfasis añadido)

exista notificación por parte de la administración. Esto es completamente aplicable a los procedimientos tributarios en los cuales la Administración tributaria tiene la obligación de notificar al sujeto pasivo de las actuaciones, como lo dispone el artículo 30.1 numeral 7 del Código Tributario ecuatoriano⁷⁴.

En relación con los intercambios de información en el marco de aplicación de los convenios del Foro Global, el debido proceso sigue siendo un derecho y principio fundamental para este tipo de asistencia administrativa ya que si no se cumple podría tener consecuencias inimaginables para el sujeto de la investigación y los Estados involucrados. Es por esto que, “[e]n el ámbito del procedimiento tributario, estas consideraciones implican que el Estado no comparece en un proceso como titular de un poder estatal, sino como un acreedor más, titular de un derecho personal, que busca la tutela de su interés económico”⁷⁵. Esto es debido a que generalmente la posición del Estado, es la comprobación de que el sujeto pasivo se encontraba efectivamente obligado o que, al momento de cumplir su obligación, no lo hizo de manera acorde a la normativa vigente. El debido proceso en temas fiscales se vuelve un tema de gran trascendencia en sus diferentes dimensiones, principalmente en relación al derecho a la defensa que tiene el sujeto pasivo.

3.3.1 EL DERECHO A LA DEFENSA

Como se ha mencionado anteriormente, los derechos del sujeto pasivo se encuentran contemplados a nivel constitucional y a nivel legal. El derecho a la defensa, como una dimensión del derecho al debido proceso, no es una excepción a esta regla. El artículo 76, numeral 7 de la Constitución dispone: “El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: [...]”⁷⁶. Para hacer efectivo este derecho hay varios parámetros que se deben cumplir. El constitucionalista ecuatoriano Rafael Oyarte menciona que:

De este modo, la Constitución indica que dentro del derecho a la defensa se incluye: contar con el tiempo y medios para preparar la defensa; ser escuchado en igualdad de condiciones, lo que incluye el derecho a presentar alegaciones y pruebas y a ejercer el contradictor; la publicidad del proceso; la asistencia profesional; a interrogar testigos y peritos; y, el doble

⁷⁴ Ver, Artículo 30.1, Código Tributario, 2005.

⁷⁵ Javier Tapia C., "Bases para un Debido Proceso Tributario: Tres Teorías Acerca de la Relación entre el Estado y los Contribuyentes", *Revista Chilena de Derecho* Vol. 32, No. 2, (2005), 348.

⁷⁶ Artículo 76, numeral 7, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

conforme (Art. 76, No. 7, CE). Estos derechos se deben hacer efectivos durante todo el procedimiento, es decir, en todo grado y en toda etapa⁷⁷.

En todo procedimiento, siendo este judicial o administrativo, el sujeto tiene derecho a una defensa. Es por esto que, en materia tributaria, no existe excepción a esta regla. El Código Tributario, en el nuevo artículo 30.1⁷⁸, hace referencia en algunos numerales a las garantías constitucionales del derecho a la defensa. Considerando que este artículo dispone cuáles son los derechos formales del sujeto pasivo frente a la Administración, es importante relacionarlo con las varias garantías constitucionales para proceder con el análisis relacionado a los intercambios de información.

Aquí la primera cuestión que surge es preguntarse si los procesos de asistencia administrativa mutua son procedimientos que deberían estar amparados por el derecho a la defensa del sujeto pasivo. La respuesta inicial que surge es sí, debido a que se trata de procesos administrativos para los cuáles no hay restricción alguna respecto de la publicidad del mismo. Considerando que el Código Orgánico Administrativo (COA) es una norma supletoria en materia tributaria⁷⁹, las actuaciones previas de las administraciones deberán ser notificadas a la persona interesada una vez concluido el proceso a fin de que la persona pueda ejercer su derecho a la defensa⁸⁰. De manera general, se debería notificar a la persona de estas actuaciones, pero se debe hacer un análisis del funcionamiento de los procedimientos de intercambio de información, al ser estos una actividad reglada según lo dispuesto en el artículo 10 del Código Tributario⁸¹. Se puede afirmar que los intercambios de información son una actividad reglada y, por ende, procedimientos de gestión tributaria ya que son realizados por la administración tributaria con la intención de ejercer funciones para determinar y recaudar tributos, ya sea por haber sido Estado solicitado o requerido. Por lo tanto, es importante considerar que el Código Tributario en el artículo 139, dispone que:

⁷⁷ Rafael Oyarte, *Debido Proceso 2da Edición*. (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016), 353.

⁷⁸ Ver, Artículo 30.1, Código Tributario.

⁷⁹ Ver, Disposición General Tercera, Código Orgánico Administrativo [COA], R.O. Suplemento 31 de 07 de julio de 2017. *“TERCERA.- En el ámbito tributario, son aplicables, las disposiciones contenidas en el Código Orgánico Tributario y demás normativa vigente, no obstante de ello, las disposiciones del presente Código se aplicarán de manera supletoria, con excepción de lo previsto en el artículo 185 del Código Orgánico Tributario que se deroga, debiendo a efectos de la base para las posturas del remate observarse lo previsto en el Código Orgánico Administrativo.”* (énfasis añadido)

⁸⁰ Ver, Artículo 178, COA.

⁸¹ Ver, Artículo 10, Código Tributario.

Art. 139.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: [...] 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo⁸².

Con esto en mente, se podría iniciar afirmando la necesidad de que exista un procedimiento de notificación en este tipo de procesos de asistencia administrativa en materia tributaria.

Los intercambios de información, como se ha dicho, son procedimientos en los cuales un Estado solicita cierta información tributaria a otro Estado respecto de un sujeto pasivo que tiene relación con un proceso en el primer Estado. Estos procesos de asistencia administrativa pueden ser considerados como actuaciones de recogida de información, según lo menciona el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁸³ (TJUE) en base a las directrices europeas de asistencia administrativa mutua en materia fiscal. En el Caso Sabou v. República Checa se analiza el derecho a la defensa del contribuyente dentro de estos procesos de intercambio de información:

De ello se deduce que el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente.

Ahora bien, nada impide que un Estado miembro haga extensivo el derecho a ser oído a otras actuaciones de la fase de inspección, permitiendo que el contribuyente participe en diversos momentos de la recogida de información y, en particular, en el examen de testigos.⁸⁴

Claramente, el Tribunal de Justicia de la UE determina que no es necesario que haya intervención del sujeto pasivo en los intercambios de información. Por lo que se podría concluir que no es necesario que haya una notificación de la existencia de estos procedimientos. A pesar de esto, cada Estado tiene la posibilidad de establecer procedimientos internos de notificación en estos casos, los cuales deberá cumplir dentro de su legislación interna.

En este mismo sentido y a la luz de lo que establece la OCDE en sus comentarios al Modelo de Convenio Tributario, es importante recalcar lo siguiente:

⁸² Artículo 139, Código Tributario. (énfasis añadido)

⁸³ Ver, Caso Sabou v. República Checa, Caso No. C-276/12, Tribunal de Justicia de la Unión Europea, 22 de octubre de 2013.

⁸⁴ *Id.*, párr. 44-45. (énfasis añadido)

La legislación de algunos países prevé procedimientos de notificación a la persona que suministró la información o al contribuyente que está siendo objeto de una inspección con carácter previo a la comunicación de la información. Tales procedimientos de notificación pueden constituir un aspecto importante de los derechos garantizados por la legislación interna. Pueden ayudar a evitar errores (por ejemplo, en casos de identidad errónea) y a facilitar el intercambio (al permitir a los contribuyentes notificados colaborar voluntariamente con las autoridades tributarias en el Estado requirente).⁸⁵

De acuerdo a lo que analiza la OCDE del artículo 26 de los Convenios Tributarios sobre la Renta y el Patrimonio, se faculta a que cada Estado decida si va a establecer un procedimiento de notificación a la persona que suministra la información, la cual puede ser el contribuyente, un responsable o un tercero que se crea que tiene acceso a esa información (i.e. instituciones financieras). Específicamente en el caso ecuatoriano, el artículo 30.1 del Código Tributario, dispone que los sujetos pasivos tienen derecho a ser informados del inicio de cualquier actuación de control o fiscalización que inicié la administración tributaria⁸⁶. En concordancia con el artículo 85 del Código Tributario⁸⁷, toda resolución de la Administración tributaria deberá ser notificada a quien pueda ser directamente afectado por esta decisión. Esto significa que, en el Ecuador, la administración deberá notificar al sujeto de la investigación de que se está solicitando o se requirió información relativa a sí. Por lo tanto, se debe otorgar la facultad de que el sujeto pueda impugnar el acto administrativo con el que es notificado en caso de que considere que existe una vulneración a sus derechos. De este modo, estaría ejerciendo su derecho a la defensa y el derecho formal de impugnar por vía administrativa (reclamo administrativo) los actos de la administración tributaria.

A pesar de esto, hay otras consideraciones que se deben tener en cuenta. Al momento en el que dos Estados suscriben un convenio de asistencia administrativa bajo los lineamientos de la OCDE se obliga a dar cumplimiento a lo que dispone el mismo documento bajo el principio de reciprocidad estatal⁸⁸. Es por esto que ambos Estados deberán tener conocimiento previo de si existe un proceso de notificación en la legislación interna del otro Estado ya que, de esta manera, no afectaría el cumplimiento del convenio firmado. La OCDE, sobre este tema, hace la siguiente recomendación:

⁸⁵ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Modelo De Convenio Tributario Sobre La Renta Y El Patrimonio (Versión Abreviada)*, (Madrid: Instituto De Estudios Fiscales, 2019), 492.

⁸⁶ Ver, Artículo 30.1, numeral 7, Código Tributario.

⁸⁷ Ver, Artículo 85, Código Tributario.

⁸⁸ Ver, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Modelo De Convenio Tributario Sobre La Renta Y El Patrimonio (Versión Abreviada)*, (Madrid: Instituto De Estudios Fiscales, 2019), 481.

Un Estado contratante que, de acuerdo con su legislación interna, deba notificar a la persona que comunicó la información o al contribuyente que se ha propuesto un determinado intercambio de información, deberá informar a sus socios de convenio, por escrito, de esta condición y de cuáles son las consecuencias por lo que respecta a sus obligaciones en relación con la asistencia mutua. Esta información deberá ofrecerse al otro Estado contratante cuando se celebre un convenio y, en lo sucesivo, siempre que las normas aplicables se modifiquen⁸⁹.

La idea de esto es que ambos Estados sepan el tiempo que tomaría y el procedimiento interno del otro Estado al momento de cuando vaya a hacer un requerimiento de información. Es por esto que la OCDE exhorta a que estos procedimientos de notificación tengan excepciones en caso de que por la notificación se pueda ver afectado el proceso de investigación del Estado solicitante por la urgencia de la información o por la merma de las posibilidades de éxito del proceso investigativo de la Administración tributaria solicitante⁹⁰. Retrasos injustificados en la entrega de la información consistirían un incumplimiento del convenio entre ambos Estados, por lo que el principio de reciprocidad se vería afectado.

Varias legislaciones ya han adoptado normas procedimentales en casos de asistencia administrativa mutua. Por ejemplo, en la Ley General Tributaria (LGT) de España se dispone un procedimiento de notificación cuando la administración española sea requerida por otro Estado:

1. En el marco de la asistencia mutua, los actos administrativos dictados en España por la Administración tributaria podrán ser notificados en el territorio de otro Estado mediante la asistencia de la autoridad competente de ese Estado. Tales notificaciones producirán los mismos efectos que si se hubiesen realizado conforme a la normativa española, sin más requisito que la comunicación recibida de la autoridad requerida de que se ha efectuado la notificación solicitada. [...] Si en estos supuestos se produjese una doble notificación del acto, se considerará como fecha de notificación la correspondiente a la efectuada en primer lugar.
2. Cuando, en el marco de la asistencia mutua, la Administración tributaria reciba una petición de notificación de documentos por parte de la autoridad competente de otro Estado o de entidades internacionales o supranacionales, será aplicable el régimen de notificación regulado en la sección 3.^a del capítulo II de este título⁹¹.

En este sentido, España ha dispuesto que exista una notificación de la petición tanto como Estado solicitante como requerido respecto de la información del sujeto investigado con el fin de precautar los derechos del mismo. En el caso español, se reglan a los

⁸⁹ *Id.*, 493. (énfasis añadido)

⁹⁰ *Ver, Id.*, 492.

⁹¹ Artículo 177 sexies, Ley General Tributaria [LGT], Boletín Oficial de Estado 302 de 18 de diciembre de 2003.

procedimientos de asistencia mutua bajo un procedimiento general junto con ciertas especificaciones que se encuentran dispuestas en el capítulo VI del título III de la LGT⁹².

Respecto de todo lo anteriormente mencionado, el derecho a la defensa del sujeto pasivo debe ser siempre considerado al momento en el que se vayan a aplicar las cláusulas de intercambios de información de un convenio, ya que esto hace que se inicie un procedimiento administrativo. Esto siempre y cuando se siga con los parámetros y lineamientos que propone la OCDE para los países miembros del Foro Global. Sin embargo, Ecuador al ser parte del Foro Global deberá tener en cuenta tanto su legislación interna como los compromisos adquiridos a nivel internacional. Por esto se debe establecer, con claridad, un procedimiento interno para la Administración tributaria al momento de ser solicitante o requerido de información bajo la asistencia administrativa mutua. Con este procedimiento se propone que, basados en la Constitución, el Código Tributario y el Código Orgánico Administrativo, la Administración tributaria adopte las medidas necesarias para proteger tanto al sujeto pasivo como al proceso investigativo que se lleva a cabo, como lo han hecho otros Estados Miembro del Foro Global.

4 EL FORO GLOBAL SOBRE LA TRANSPARENCIA E INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES DE LA OCDE: ANÁLISIS A NIVEL INTERNACIONAL

En el siglo XX, el mundo comenzó a tener una tendencia hacia la globalización. Esto causó que se busquen puntos en común entre los diferentes ordenamientos jurídicos, teniendo como efecto la creación de una gran cantidad de convenios y tratados internacionales en diferentes materias del derecho. El Derecho Tributario no es una excepción. Aunque muchas de estas interacciones entre el derecho interno, comunitario e internacional se han dado por un efecto simpatía, como lo denomina Fernando Serrano Antón, refiriéndose a que existe una constante interacción de diferentes normas tributarias y directrices que hacen cada vez más visibles los elementos de los tributos a nivel internacional⁹³.

Por esta razón, se ha creado el Foro Global sobre la Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE (Foro Global). Con más de 155 países que

⁹² Ver, *Id.*, Artículos 109 a 112.

⁹³ Ver, Fernando Serrano Antón. “El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación de un marco internacional y globalizado,” *Revista PUCP No. 72*, (2014), 47.

forman parte⁹⁴, se busca asegurar estándares internacionales de transparencia fiscal y procedimientos de intercambios de información. Todo esto se lo ha hecho al formar grupos de análisis y revisión de las normativas de los Estados Miembros del Foro Global, para así generar ese efecto simpatía entre las diferentes legislaciones para armonizar el sistema internacional⁹⁵. De esta manera, los expertos asisten a los países miembros a implementar los diferentes estándares y procedimientos internos para mantener esquemas similares para haya una cooperación efectiva entre las administraciones. Con esto se ha buscado la implementación de procedimientos de intercambio de información en los cuales las diferentes Administraciones Tributarias podrán, en caso de requerirlo, solicitar a su par en otro Estado para apoyar en sus indagaciones respecto de un sujeto pasivo.

El fin del Foro Global es “[...] realizar revisiones con expertos a fin de emitir opiniones sobre la legislación interna de cada país, así como brindar recomendaciones con respecto a las modificaciones legislativas que se deberían realizar en un país determinado con el objetivo de cumplir con el mencionado estándar internacional”⁹⁶. Sin embargo, muchas veces parecería que no se han considerado los derechos del sujeto pasivo que se encuentra bajo investigación, sino que la principal consideración son los intereses recaudatorios de los Estados. Claramente la OCDE dice que no se podrá negar o demorar la comunicación de información basado en procedimientos internos que el Estado solicitante deba seguir para suministrar aquello⁹⁷.

Por más que se le otorga la facultad a que cada Estado establezca o no un procedimiento interno respecto de la comunicación de información, el derecho al debido proceso del investigado puede verse afectado al no otorgarle todas las garantías necesarias para hacer válido su derecho. Ergo, es importante que al momento en el que un Estado solicite o sea requerido de cierta información, deberá tener en cuenta si al hacerlo se violentaría el derecho del sujeto investigado a tener conocimiento de que existe esta actuación de la Administración. Si esto no se cumple, puede causar que el procedimiento

⁹⁴ Ver, “Foro Global: Intercambio de Información,” Servicio de Rentas Internas, acceso 03 de marzo de 2020, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global>.

⁹⁵ Ver, Efraín Rodríguez Alza. “La normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria incorporada en el Código Tributario: algunos aspectos a considerar,” *Comentarios a las modificaciones de los procedimientos tributarios y aduaneros: hacia relaciones de equidad*, Ministerio de Economía y Finanzas de Perú, (2017), 200.

⁹⁶ *Id.*, 195-226.

⁹⁷ Ver, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, *Modelo De Convenio Tributario Sobre La Renta Y El Patrimonio (Versión Abreviada)*, (Madrid: Instituto De Estudios Fiscales, 2019), 493.

de investigación vicie el resultado de este al constar información que haya sido obtenida fuera del marco de legalidad. Debido a que la aplicación de estos métodos de intercambio de información, en especial el Estándar Común de Reporte, dependen de la legislación interna de cada uno de los Estados parte del Foro Global se deberá hacer, caso a caso, un análisis sistemático del ordenamiento jurídico.

4.1 ANÁLISIS DE ADHESIÓN DE ECUADOR AL FORO GLOBAL

Una vez analizada la perspectiva a nivel internacional, se puede seguir a un enfoque de las implicaciones que tiene el Foro Global en un país como el Ecuador en el que el Derecho Tributario apenas se comienza a abrir a los estándares internacionales. Tomando en cuenta que el Ecuador se adhirió al Foro Global de Transparencia a partir del año 2017⁹⁸ y según los objetivos planteados por el Servicio de Rentas Internas, se busca evitar la competencia fiscal nociva a fin de disuadir su uso⁹⁹. Parte de las condiciones que se adquieren al momento de la adhesión al Foro Global, se incluye la implementación de estándares de intercambio de información, siendo estos los intercambios de información bajo pedido y los intercambios de información automáticos. Cada uno estándares ha generado diferentes conflictos en su aplicación a nivel internacional, pero los intercambios de información automáticos han sido los que más podrían considerarse que afectan los derechos de los sujetos pasivos.

Según la Constitución de la República, “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos [...]”¹⁰⁰. Esto causa que se genere un vínculo con los derechos que se consagran en la Carta Magna bajo el concepto del Buen Vivir¹⁰¹. Teniendo esto en consideración, se puede concluir que el Ecuador es un Estado que se encuentra comprometido a nivel nacional e internacional respecto del cumplimiento de los derechos humanos. Es por tanto que al momento en el que el Estado actúe en ejercicio de cualquier potestad, deberá buscar siempre la protección de los derechos de las personas, físicas o jurídicas. En materia fiscal, el Estado deberá igual proteger los derechos de los sujetos pasivos. Más aún, luego

⁹⁸ Ver, “Foro Global: Intercambio de Información,” Servicio de Rentas Internas, acceso 03 de marzo de 2020, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/foro-global>.

⁹⁹ Ver, “Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines fiscales,” Servicio de Rentas Internas, acceso 03 de marzo de 2020, <https://www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/descargar/cc04b2a9-dd42-4b7a-8a98-cb057b41576d/Foro%20Global.pptx>.

¹⁰⁰ Artículo 1, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

¹⁰¹ Ver, Agustín Grijalva, “Principales innovaciones en la Constitución de Ecuador 2008,” *La Constitución Ecuatoriana del 2008: Resultados e Innovaciones*, 2009, acceso 03 de marzo de 2020, <http://www.institut-gouvernance.org/es/analyse/fiche-analyse-454.html>.

de la adición del artículo 30.1 en el Código Tributario en el cual se determinan específicamente cuáles son los derechos formales del sujeto pasivo frente a la Administración tributaria. Al momento en el Ecuador se adhiere al Foro Global, acepta asumir una gran cantidad de obligaciones entre las que se encuentra la implementación de procedimientos y métodos efectivos para que se realicen los intercambios de información con otras Administraciones.

Las dificultades que surgen en este tema son si se va a adoptar el procedimiento general propuesto por la OCDE o la Administración va a establecer un procedimiento específico para estos casos. En el primer supuesto, en caso de que el Estado ecuatoriano sea un Estado solicitante o requerido, se deberá considerar si existe la obligación de notificar al sujeto investigado que se activó este recurso por parte de la Administración. Ya que el Código Tributario no tiene una disposición específica respecto de las actuaciones previas de la Administración, deberá regirse bajo el Código Orgánico Administrativo como norma supletoria del mismo. El COA dispone que se tiene la obligación de notificar una vez que se haya realizado estas actuaciones previas¹⁰². Por lo tanto, una de las principales maneras de proteger los derechos del sujeto pasivo será por medio de la notificación de estas actuaciones.

En este mismo sentido, el sujeto pasivo tiene el derecho de ser informado respecto de las actuaciones de control o fiscalización por parte de la autoridad¹⁰³. En el marco de los lineamientos de la OCDE, esto no deberá retrasar la comunicación de información entre los Estados involucrados. Por lo que es esencial que al momento en el que Ecuador vaya a cumplir con el requerimiento de otro Estado, deberá hacer un análisis interno de si al momento de disponer de esa información se estarían vulnerando los derechos del sujeto investigado y las consecuencias que eso podría acarrear. Por otro lado, en el supuesto que la Administración tributaria establezca un procedimiento diferente al que propone la OCDE, aún estando acorde a los estándares generales, debería implementar un plan en el cual se tenga siempre en observancia los derechos del sujeto pasivo dentro un tiempo límite establecido a fin de no violentar con las obligaciones internacionales adquiridas. En ambos casos, es de suma importancia la observancia al momento de que la Autoridad Tributaria actúe en el marco de sus funciones.

¹⁰² Ver, Artículo 178, COA.

¹⁰³ Ver, Artículo 30.1 numeral 7, Código Tributario.

5 CONCLUSIONES

Actualmente, el mundo vive una época de transición hacia la transparencia fiscal internacional. La constante lucha de los Estados en contra de los grandes delitos financieros y el abuso de la normativa fiscal ha llevado a buscar conquistar una cooperación internacional. Igualmente, las constantes críticas a la existencia de jurisdicciones de menor imposición o paraísos fiscales, genera una mayor competencia fiscal entre los diferentes Estados haciendo que cada vez haya más desigualdad tributaria. Es por esto que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), junto con otras organizaciones internacionales, ha buscado implementar diferentes soluciones para brindar mayor justicia fiscal.

Con las varias propuestas de esquemas de cooperación entre las Administraciones Tributarias, se ha llegado a incluir a más de 150 países del mundo que buscan luchar hacia una transparencia fiscal efectiva. Los programas de intercambios de información son lo que resaltan de estas propuestas de la OCDE y la comunidad internacional. En estos casos, se busca que las diferentes administraciones interactúen entre sí a fin de obtener la información completa respecto de los sujetos pasivos. De esta manera, podrán identificar más claramente si existe o no una realidad económica detrás de las transacciones que las personas realizan y declaran. Así es como comienza la lucha a favor de los intereses del Estado. Al no tener una transparencia fiscal se vuelve más fácil el ocultamiento de información financiera causando grandes perjuicios a los Estados, quienes son los principales protectores de los derechos de sus ciudadanos.

Al ser el Estado quien tiene la obligación de garantizar los derechos de las personas, necesita recursos para poder dar las facilidades para que los ciudadanos los puedan ejercer de la manera más efectiva posible. Los métodos utilizados por el Estado para que puedan obtener dinero son principalmente fiscales. Es por esto que el fin de los tributos es la recaudación de dinero para la ejecución de diferentes proyectos que provean una mejor protección de los derechos. Al momento en el que el Estado actúa en uso de sus facultades podrá exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Para estos procedimientos tributarios deberán recabar toda la información necesaria a fin de determinar si hubo o no una vulneración por parte del sujeto pasivo al momento de hacer sus declaraciones. La OCDE ha propuesto diferentes estándares internacionales, por medio de la cooperación

entre las administraciones, para que este proceso de investigación sea cada vez más simple.

Los procedimientos de intercambio de información son un mecanismo clave hacia una transparencia fiscal efectiva. Considerando que existen principalmente dos clases de procesos (intercambios automáticos de información e intercambios de información bajo pedido), cada uno funciona de manera diferente, aunque su fin sigue siendo el mismo. Los intercambios automáticos de información se refieren a aquella información que se encuentra en posesión de la administración tributaria ya que con cierta periodicidad se recaba esta información de ciertas instituciones que se encuentran obligadas a declararlo. Mientras tanto, los intercambios de información bajo pedido son aquellos en los que una administración solicita a la otra cierta información que no haya sido recopilada anteriormente ya que estaría bajo la custodia de una persona que no se encontraba obligada a declarar como sucede en los intercambios automáticos de información. Al momento en el que un Estado va a hacer uso de estos métodos, tanto como solicitante o requerido, debería tener presente las posibles afectaciones que podría causar.

De esa manera, el Estado podrá tener una mayor claridad de la información que vaya a usar para determinar la existencia de una obligación tributaria pendiente o incumplida por parte del sujeto pasivo que ha sido investigado. En definitiva, podrá tener una mayor cantidad de información a su disposición en caso de necesitarlo, pero esto significa que tiene igual un deber más alto de proteger que no haya vulneraciones de derechos. En caso de que exista una vulneración de derechos podría existir un vicio dentro del procedimiento de determinación que se haya llevado a cabo. Por esto cada Estado deberá tomar en cuenta las afectaciones que podrían surgir al momento de iniciar uno de estos procedimientos respecto de su normativa interna para verificar no se encuentre incumpliendo o vulnerando ningún derecho o garantía que tenga el sujeto pasivo, especialmente en cuanto a su derecho a la confidencialidad fiscal y al debido proceso, específicamente a tener una defensa efectiva.

En el Ecuador, el sujeto pasivo se encuentra amparado por varios cuerpos normativos tanto nacionales como internacionales. Aquí surge la discusión respecto a la prelación normativa según lo determina la Constitución de la República¹⁰⁴. La Norma Suprema claramente dispone que los tratados internacionales que hayan sido ratificados

¹⁰⁴ Artículos 424 y 425, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

por el Ecuador se encuentran después de la Constitución, pero si se trata de tratados de derechos humanos que son más favorables (pro hominem) estos prevalecerán sobre cualquier norma interna. Es por esto que al momento en el que el Estado va a realizar procesos de asistencia administrativa mutua, deberá precautelar que no haya un quebrantamiento de los derechos constitucionales del sujeto pasivo. Al hacer esto, se tendrá una mayor claridad respecto de no afectar a los derechos que determina el ordenamiento jurídico ecuatoriano que tiene el sujeto pasivo, principalmente el derecho a la privacidad fiscal y el debido proceso.

Es por esto que se podría considerar que existe una mayor protección a estas personas por la posición de vulnerabilidad en la que se encuentran al enfrentarse al Estado. Por esta razón, se ambas administraciones deberán tener especial cuidado sobre la información sujeta a los intercambios debido a que deberán velar por la confidencialidad de la misma. Es por esto que se deben implementar sistemas de protección de la información con el fin de salvaguardar la información. Igualmente, deberán tener mayor precaución al momento de entregar la información para evitar que existan errores de identidad o de fondo que pueda incumplir con el deber de la administración de reservar la información del sujeto pasivo.

Asimismo, el Estado ecuatoriano deberá proponer un procedimiento, dentro de los parámetros determinados de la OCDE, para la implementación de estos procesos de comunicación de información. Para esto, es esencial que la administración tributaria haga un análisis sistemático de toda la legislación a fin de determinar uno de los elementos más importantes: la notificación a la persona investigada. Una vez que se cumpla con este análisis, se deberá determinar hasta qué punto la no notificación de las actuaciones previas vulnera los derechos al debido proceso y a la defensa del sujeto pasivo dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano y los estándares del Foro Global.

En conclusión, por más que el Foro Global es una herramienta muy útil para establecer estándares internacionales en materia fiscal, hay elementos esenciales que no se han llegado a considerar en su totalidad. Los procesos de intercambios de información y de asistencia administrativa mutua se han visto efectivos al momento de la aplicación de la normativa nacional o comunitaria de los Estados. Aunque se ha visto esta eficacia, es importante tener en consideración a la parte más débil de aquella relación: el sujeto pasivo. Por lo tanto, es esencial que los Estados involucrados en el proceso deberán, desde

su perspectiva, identificar si al proporcionar o solicitar la información se estaría vulnerando el derecho al debido proceso del sujeto pasivo.