

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría Profesional en Derecho Tributario

Principales retos de la política tributaria ecuatoriana en la era de la globalización

Un análisis desde el principio de neutralidad impositiva durante el periodo de pandemia de COVID-19 (2020 a 2022)

Carlos Eduardo Chica Villacis

Tutora: Eddy de la Guerra Zúñiga

Quito, 2024



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Carlos Eduardo Chica Villacis, autor del trabajo intitulado “Principales retos de la política tributaria ecuatoriana en la era de la globalización: un análisis desde el principio de neutralidad impositiva durante el periodo de pandemia de COVID-19 (2020 a 2022)”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que, en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

26 de septiembre de 2024

Firma: _____

Resumen

En el contexto de la globalización, los sistemas o regímenes tributarios a nivel mundial enfrentan desafíos sin precedentes para no violentar los principios de eficacia y equidad al momento de administrar los tributos. Este trabajo examina los retos específicos de la política tributaria y fiscal ecuatoriana en este entorno dinámico, centrándose en el principio de neutralidad impositiva. La globalización, impulsada por la virtualidad y la economía digital, redefine la base imponible y afecta la recaudación justa de impuestos. La introducción de nuevos modelos de negocio y la fragmentación de cadenas de valor global agravan esta problemática. En el presente trabajo, se aborda la neutralidad impositiva como clave para evitar distorsiones en las decisiones económicas y la erosión de la base imponible. La investigación analiza las posturas adoptadas por Ecuador desde el ámbito tributario y fiscal, considerando la réplica de políticas y prácticas de fiscalidad internacional que fueron adoptadas en el país, especialmente de países europeos y de la Comunidad Andina, así como las medidas tributarias locales implementadas durante y después de la pandemia de COVID-19, con el objetivo de establecer un régimen impositivo coherente y neutral en el contexto de la globalización. Finalmente, se destaca como resultado de la investigación la adaptación de las políticas tributarias que ha experimentado el régimen ecuatoriano para hacer frente a la mundialización o globalización económica desde el principio de neutralidad impositiva.

Palabras clave: globalización, política tributaria, neutralidad impositiva.

Agradecimientos

Al concluir esta etapa de mi formación académica, deseo expresar mi más profundo agradecimiento a todos los docentes de la Universidad Andina Simón Bolívar que han sido parte fundamental de mi proceso de aprendizaje. Sus enseñanzas y dedicación han sido pilares esenciales en mi crecimiento profesional y personal.

Entre estos destacados educadores, quiero hacer una mención especial a mi tutora, Eddy de la Guerra Zúñiga. Su guía ha sido invaluable a lo largo de este camino. La orientación tan acertada que me ha brindado y el tiempo que generosamente ha invertido en la construcción de este trabajo de investigación han sido cruciales para alcanzar los objetivos propuestos. Su compromiso y experiencia han enriquecido enormemente este proceso, permitiéndome desarrollar un trabajo del cual me siento orgulloso.

Tabla de contenidos

Introducción.....	11
Capítulo primero Globalización y actividad económica	15
1. Definición, evolución y tipos de globalización.....	15
1.1. Evolución histórica de la globalización	16
1.2. Tipos de globalización	19
2. Impacto de la globalización en la actividad económica y sus principales retos	23
3. La transición de la economía tradicional a la economía digital	28
3.1. Desafíos derivados de la transición de la economía tradicional a la economía digital	30
4. La adaptación del derecho tributario en el marco de la globalización económica ..	32
Capítulo segundo Análisis de las medidas tributarias implementadas durante la pandemia y su impacto en el principio de neutralidad impositiva	39
1. Principio de neutralidad impositiva	39
2.1. Concepto y fundamentos del principio de neutralidad impositiva.....	40
2.1.1. Importancia y aplicación del principio de neutralidad impositiva en la política tributaria	44
3. Política tributaria ecuatoriana	46
3.1. Evolución histórica de la política tributaria en el Ecuador	47
4. Análisis de las principales medidas tributarias implementadas durante la pandemia .	52
4.1. Análisis de la justificación económica y social de cada medida	58
5. Impacto en el principio de neutralidad impositiva	62
5.1. Evaluación de cómo cada medida afectó el principio de neutralidad impositiva	62
6. Retos de la política tributaria a la vuelta de una pandemia	65
6.1. Fortalecimiento, modernización y simplificación del régimen tributario.....	66

6.2. Progresividad del régimen tributario	68
6.3. Sostenibilidad fiscal y cooperación internacional.....	70
6.4. Responsabilidad social y ambiental	74
6.5. Fiscalidad y economía digital	75
Conclusiones.....	79
Bibliografía.....	83

Introducción

El presente trabajo tiene como objetivo principal estudiar los retos fundamentales que enfrenta la política tributaria ecuatoriana en la era de la globalización, con énfasis en el período de la pandemia de COVID-19, a partir de un análisis desde el principio de neutralidad impositiva entre los años 2020 y 2022. Es importante recordar que la globalización ha generado un impacto profundo en la evolución de la actividad económica a nivel mundial. Este fenómeno, que experimentó un salto significativo después de la Segunda Guerra Mundial, alcanzó dimensiones inimaginables durante la pandemia por COVID-19, impulsado por una realidad virtual envolvente que se volvió cotidiana y parte esencial para la continuidad y el desarrollo económico.

Esta realidad virtual dio como resultado la interconexión de las economías, creando una suerte de mancomunidad en un estado digital mundial. Rodeados de cautivadoras redes sociales y plataformas digitales facilitadas por avances tecnológicos y comunicativos, la vida detrás de un clic se convirtió en la norma. Como se mencionó, su auge y desarrollo vibrante se manifestaron principalmente en el período de pandemia y pospandemia, dando lugar a una nueva realidad en la que las fronteras geográficas y el comercio transfronterizo se volvieron cada vez más permeables. Sin embargo, este proceso de integración o mancomunidad económica plantea desafíos económicos y financieros sustanciales para los sistemas tributarios a nivel mundial, así como para los países supeditados a regímenes tributarios específicos, como es el caso de Ecuador, particularmente en el contexto de la política tributaria y fiscal.

Este trabajo de titulación se adentrará en la dinámica tributaria ecuatoriana a través de dos capítulos centrales que conforman la estructura primordial de la presente investigación. En el primer capítulo, se examinará la influencia de la globalización en la actividad económica y en las políticas tributarias. El segundo capítulo, se centrará con un especial énfasis en la aplicación del principio de neutralidad impositiva. Finalmente, dentro del mismo capítulo, se abordarán los desafíos identificados en la política tributaria ecuatoriana en la era de pandemia y pospandemia, con la finalidad de conocer si estamos encaminados hacia un régimen tributario más coherente y neutral.

Como consecuencia de la naturaleza de este trabajo de investigación, se derivarán diversas conclusiones referentes al tema, que se plantearán al final del trabajo de

titulación. Este trabajo reflejara la aplicación de metodología, técnicas y métodos científicos propios de las ciencias financieras y tributarias, en consonancia, con los objetivos planteados. Dichos métodos permitirán aplicar valoraciones cuantitativas y cualitativas, así como efectos y retos futuros que deberá afrontar la política tributaria ecuatoriana a través del régimen tributario, para ir en consonancia de la política fiscal de la nación.

En la investigación se enfatiza cómo la economía globalizada ha dado lugar a la emergente virtualidad y la economía digital. Es importante destacar que las empresas multinacionales operan hoy en día a través de plataformas en línea, comercializando bienes y servicios de manera remota, sin establecer presencia física en cada país donde operan. Cabe recordar que “[u]na plataforma digital es un modelo de negocios habilitado por la tecnología que crea valor al facilitar intercambios entre dos o más grupos interdependientes”.¹ Esta característica de la economía actual desafía las estructuras tributarias tradicionales u ortodoxas, ya que la ubicación física (Establecimiento Permanente o EP) ya no es un factor determinante en la generación de ingresos.

El principio de neutralidad impositiva surge como una herramienta esencial para abordar esta nueva dinámica económica. Desde el enfoque tributario y fiscal, la neutralidad tributaria respalda la noción de que los recursos deben dirigirse hacia los propósitos más eficientes, de manera que su redistribución entre distintos usos, activos o sectores se derive principalmente de su viabilidad económica. En consecuencia, “esta redistribución no debería estar influenciada por incentivos fiscales específicos ni por sanciones impuestas por las regulaciones impositivas”.²

Los desafíos específicos que enfrentó la política tributaria ecuatoriana en la época de la pandemia, en conjunción con la era de globalización, fueron diversos. Entre ellos se encuentran la necesidad de adaptar el régimen impositivo para gravar adecuadamente las transacciones en línea, prevenir la erosión de la base imponible y garantizar la justa distribución de la carga tributaria, cuestiones cruciales en el contexto tributario ecuatoriano. Además, el análisis determina cómo la cooperación internacional y la armonización de normas tributarias fueron y se vuelven esenciales para abordar la elusión y evasión fiscal, asegurando que los contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, contribuyan de manera equitativa en cada jurisdicción en la que operan.

¹ Fernando Da Silva y Gabriela Núñez, *Documentos de Proyectos* (LC/TS.2021/173) (Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2021).

² Desiderio Romero Jordán, “Tipo Medio Efectivo y Neutralidad Impositiva: Comentarios y Evidencia para el Caso Español”, *Revista Asturiana de Economía* (RAE) n. ° 26 (2003): 167.

En síntesis, este trabajo de titulación se propone analizar en detalle los principales desafíos que la política tributaria ecuatoriana enfrenta ante esta nueva era de globalización y los fenómenos comerciales y tributarios que esta conlleva, examinando como parte medular el principio de neutralidad impositiva para ofrecer un marco sólido al abordar los principales desafíos que nacen de la relación jurídico-tributaria entre la administración y el administrado bajo la nueva realidad virtual y la supremacía de gravar y recaudar tributos. A través de este análisis exhaustivo se afianzan las prácticas internacionales más emuladas y se realiza una evaluación de las prácticas y políticas nacionales en la esfera tributaria. Finalmente, se busca proporcionar recomendaciones concretas para la adaptación de la política tributaria en Ecuador frente a la globalización y el dinamismo comercial transfronterizo. En última instancia, este trabajo de titulación tiene como objeto contribuir a la construcción de un régimen impositivo equitativo, eficiente y alineado con las demandas actuales y futuras de la economía globalizada.

Capítulo primero

Globalización y actividad económica

1. Definición, evolución y tipos de globalización

Antes de abordar el tema, es importante recordar que la palabra *globalización* es un término dominante tanto en español como en inglés. A veces se utiliza el término “mundialización” como sinónimo, pero existe una sutil diferencia entre ambos. La mundialización se refiere a un fenómeno más amplio, con un alcance global que abarca aspectos económicos, políticos y sociales. En cambio, la globalización se enfoca en procesos específicos dentro de categorías más concretas, como el desarrollo del capitalismo.³

Para Myriam Quiroa y Alejandro Moreno definen que “la globalización es un fenómeno basado en el aumento continuo de la interconexión entre las diferentes naciones del mundo en el plano económico, político, social y tecnológico”.⁴ Sin embargo, esta definición resulta ser demasiado escueta para abarcar el fenómeno completo de la globalización, el cual en su momento fue conocido o definido como mundialización, a su vez, como sinónimo más amplio de globalización, que abarca aspectos económicos, políticos y sociales a nivel global.

Es por ello por lo que, tomando en cuenta la voz del autor José Luis Méler y Ugarte que citando al gran historiador francés Fernand Braudel, se propone una definición mucho más amplia e inclusiva que abarque tanto los aspectos positivos como negativos que engloba la globalización. Los autores destacan de Fernand Braudel, que “la globalización es un proceso de naturaleza política, económica y cultural por el cual las políticas nacionales tienen cada vez menos importancia y las políticas internacionales, aquellas que se deciden en centros más alejados de la vida cotidiana de los ciudadanos, cada vez más”.⁵

³ Significados, “Mundialización: Qué es la mundialización”, *Significados*, accedido el 20 de septiembre de 2023, <https://www.significados.com/globalizacion/>.

⁴ Myriam Quiroa y Alejandro Moreno, “Globalización”, *Economipedia*, 1 de marzo de 2020, <https://economipedia.com/definiciones/globalizacion.html>.

⁵ José Luis Méler y Ugarte, “Historia de la globalización”, *Revista de Estudios Fronterizos* 5, n.º 6 (2004): 45-78, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4580078.pdf>.

A partir de lo expuesto, podemos conceptualizar que la globalización es un fenómeno multifacético y catalizador que ha transformado profundamente la economía y su dinámica, los avances tecnológicos y la política en general en el mundo contemporáneo. Si bien su definición puede variar según los fundamentos y la perspectiva desde la cual se aborde, en términos generales, la globalización se refiere a la creciente interconexión e interdependencia de las naciones o Estados y las sociedades a nivel mundial.

1.1. Evolución histórica de la globalización

Ahora bien, la investigación de este subtema nos lleva a plantear una pregunta crucial: ¿el camino evolutivo de esta globalización conduce o no hacia un nuevo derecho tributario? Para dar respuesta a esta interrogante, se plantean algunos criterios de análisis que permitirán develar una respuesta más cognoscitiva a la pregunta.

Primer criterio: Antecedentes y edades de la globalización. Si bien el término “globalización” no se popularizó hasta el siglo XX, para Rafael del Pino, los antecedentes de la globalización se remontan mucho más atrás en la historia, desde los primeros inicios de las civilizaciones humanas. Es decir, la globalización no es un fenómeno reciente, sino un proceso histórico que ha evolucionado a lo largo de miles de años. Para, Jeffrey D. Sachs ofrece una visión detallada de este proceso a través de siete edades, cada una marcada por cambios significativos en la geografía, la tecnología y las instituciones.

La Edad Paleolítica (70.000-10.000 a. e. c.): La Edad Paleolítica marca el inicio de la globalización humana, caracterizada por la migración de pequeños grupos nómadas en busca de alimentos. Durante este periodo, los seres humanos comenzaron a dispersarse desde África hacia otros continentes, adaptándose a diferentes entornos y desarrollando herramientas primitivas.⁶ Esta era estableció las bases para la interconexión humana a través de la movilidad y la adaptación al entorno.

La Edad Neolítica (10.000-3000 a. e. c.): Con la llegada de la Edad Neolítica, la revolución agrícola transformó radicalmente la vida humana. La domesticación de plantas y animales permitió el surgimiento de asentamientos permanentes y el desarrollo de sociedades más complejas. Según Sachs, “la agricultura y la ganadería condujeron a un aumento significativo de la población y al establecimiento de las primeras aldeas y

⁶ Jeffrey D. Sachs, *Las edades de la globalización: Geografía, tecnología e instituciones*, trad. Verónica Puertollano (Barcelona: PAPF, SLU, 2021), 23.

ciudades”.⁷ Esta era marcó el comienzo de la globalización económica a través del comercio y el intercambio de bienes.

La Edad Ecuéstre (3000-1000 a. e. c): “La domesticación del caballo y la invención del carro mejoraron la movilidad y la comunicación entre las regiones”.⁸ Por lo tanto, la Edad Ecuéstre vio el desarrollo de la protoescritura, facilitando el comercio y la comunicación a larga distancia. Sociedades como la mesopotámica, la egipcia y la india se conectaron a través de rutas comerciales terrestres. Este periodo también vio el surgimiento de las primeras redes de comercio internacional.

La Edad Clásica (1000 a. e. c.-1500 e. c.): La Edad Clásica fue testigo de la expansión de imperios y civilizaciones avanzadas como los griegos, romanos, chinos e indios. El comercio floreció a lo largo de rutas como la Ruta de la Seda, conectando Asia, Europa y África. Sachs señala que “la interconexión cultural y comercial durante este periodo sentó las bases para el desarrollo de ideas y tecnologías que influirían en el mundo durante siglos”.⁹

La Edad Oceánica (1500-1800): El descubrimiento de nuevas rutas marítimas y la exploración oceánica marcaron la Edad Oceánica. “Durante esta nueva era, los imperios pasaron a ser transoceánicos y, de hecho, globales por primera vez, cuando las potencias imperiales de Europa, con climas templados, conquistaron y colonizaron regiones tropicales de África, América y Asia”.¹⁰ La globalización se aceleró con el intercambio de bienes, personas y culturas a través de los océanos. La economía mundial comenzó a integrarse más profundamente, aunque también trajo consigo la explotación y el colonialismo.

La Edad Industrial (1800-2000): La Revolución Industrial transformó la producción y el comercio a una escala sin precedentes. La mecanización, el uso de combustibles fósiles y el desarrollo de la infraestructura de transporte y comunicación permitieron una globalización económica masiva. Las ciudades crecieron rápidamente y surgieron nuevas potencias industriales. Sachs argumenta que “la era industrial llevó la globalización a un nuevo nivel, impulsada por la innovación tecnológica y la expansión del capitalismo”.¹¹

⁷ *Ibíd.*, 23.

⁸ *Ibíd.*, 24.

⁹ *Ibíd.*

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ *Ibíd.*, 25.

La Edad Digital (siglo XXI): La edad digital representa la fase más reciente de la globalización, caracterizada por la revolución de la información y las comunicaciones. El internet y las tecnologías digitales han conectado al mundo de maneras inimaginables, facilitando el intercambio instantáneo de información y la colaboración global.¹² Esta era está redefiniendo las relaciones económicas, sociales y políticas a escala mundial.

A través de estas siete edades o eras, la globalización ha evolucionado desde las migraciones prehistóricas hasta la interconexión digital del siglo XXI. Cada periodo ha contribuido al desarrollo de una red global cada vez más compleja, moldeada por avances tecnológicos, cambios geográficos y transformaciones institucionales. La obra de Jeffrey D. Sachs nos invita a reflexionar sobre cómo estos procesos históricos han dado forma al mundo moderno y continuarán influenciando nuestro futuro global.

Segundo criterio: Orígenes y eras de la globalización en el siglo XIX y XX. Es importante destacar que las etapas, anteriormente, enlistadas no son completamente lineales y que algunos autores como Andrew Stanley proponen otras periodizaciones. Sin embargo, la división en siete edades o etapas sirve como una base general para comprender la evolución de la globalización. Sin embargo, Andrew Stanley propone que la globalización pasó por cinco períodos principales con diferentes configuraciones del poder económico y financiero, y con diferentes reglas y mecanismos que rigen los vínculos económicos y financieros entre países, como lo estructura y define este autor en su artículo *Globalización a tope*, escrito para el Fondo Monetario Internacional.

Para Andrew Stanley, la globalización evoluciona desde el periodo de industrialización hasta la era de la “Globalentificación” en este trayecto complejo y multifacético se ve reflejado por el desarrollo económico mundial. El primer periodo se da entre 1870 y 1914, el comercio internacional, dominado por Occidente y facilitado por el patrón oro, experimentó un crecimiento significativo debido a los avances en el transporte.¹³ Sin embargo, la primera mitad del siglo XX (1914-1945) estuvo marcada por guerras y un aumento del proteccionismo, lo que resultó en una regionalización del comercio y la desintegración del patrón oro.

El periodo posterior a la Segunda Guerra Mundial (1945-1980) fue testigo del predominio económico de Estados Unidos y del establecimiento del sistema de Bretton Woods, que vinculaba el dólar al oro.¹⁴ Esta era vio una rápida expansión económica en

¹² *Ibíd.*, 26.

¹³ Andrew Stanley, “Globalización a tope”, *Finanzas y Desarrollo* 60, n.º 2 (junio 2023): 53.

¹⁴ *Ibíd.*

Europa, Japón y las economías en desarrollo, aunque finalmente la insostenibilidad del sistema llevó a la adopción de tipos de cambio flotantes.

La era de liberalización (1980-2008) este tercer periodo se caracterizó por la eliminación gradual de barreras comerciales, una cooperación económica internacional sin precedentes y la creación de la Organización Mundial del Comercio (OMC).¹⁵ Este periodo también vio un aumento significativo en los flujos de capital transfronterizos y una mayor interconexión del sistema financiero mundial.

Finalmente, el último periodo la “Globalización” (2008-2021) muestra una ralentización de la globalización tras la crisis financiera mundial de 2008¹⁶, con una desaceleración en la reforma del comercio, una disminución en el apoyo político al comercio abierto y crecientes tensiones geopolíticas.

Ahora bien, dentro de estas cronologías, ambas destacan el surgimiento de la economía mundial, el auge del comercio internacional y los primeros indicios sin precedentes de interconexión entre las naciones y la transfronterización de la economía, así como la reanudación y aceleración de la globalización, también se pueden observar el surgimiento de la economía mundial, el auge del comercio internacional y los primeros indicios de una interconexión sin precedentes entre las naciones. Dando el nacimiento a la economía digital.

1.2. Tipos de globalización

La globalización es un fenómeno complejo y multifacético que ha transformado el mundo en diversas dimensiones. Según *Held y McGrew*, la globalización puede entenderse como “un proceso o conjunto de procesos que abarcan las relaciones y transacciones transcontinentales y la expansión y profundización de las interconexiones sociales”.¹⁷ En este trabajo, se explorarán cuatro tipos principales de globalización: económica, cultural, política y tecnológica, basándonos en la literatura científica.

La Globalización económica se refiere a la integración creciente de las economías mundiales a través del comercio, la inversión extranjera directa, los flujos de capital y la migración laboral. Según *Stiglitz*, “la globalización económica ha creado una nueva economía global, una en la que los productos, servicios y capitales cruzan fronteras con

¹⁵ *Ibíd.*, 53.

¹⁶ *Ibíd.*

¹⁷ *Held, David, y Anthony, McGrew. Globalización/Anti-Globalización* (Cambridge: Polity Press, 2003), 1.

una facilidad sin precedentes”.¹⁸ Esta forma de globalización ha sido impulsada por la liberalización del comercio y las finanzas, junto con avances tecnológicos que facilitan la comunicación y el transporte. Sin embargo, también ha sido objeto de críticas por su impacto en la desigualdad y la soberanía económica de las naciones.

De igual manera, para Jorge Cosulich Ayala la globalización económica ha tenido un impacto significativo en el diseño y funcionamiento de los sistemas tributarios nacionales. En primer lugar, la base tributaria de un país se ha extendido más allá de sus fronteras, permitiendo la inclusión de diversas fuentes de ingresos extranjeros. Esta capacidad de atraer y gravar capital financiero, inversiones directas, consumidores, trabajadores y personas con altos ingresos de otros países ha intensificado la competencia fiscal a nivel internacional. En segundo lugar, el desarme fiscal promovido por la globalización ha exacerbado las desigualdades de renta y patrimonio, debido a la reducción de la progresividad en los impuestos sobre la renta, la eliminación de gravámenes sobre el capital y las sucesiones, y la disminución de la imposición sobre las sociedades. La movilidad del capital ha sido un factor crucial en esta dinámica, ya que presiona a los países a ajustar sus sistemas tributarios para retener y atraer inversión.¹⁹

Además, la globalización de los procesos de producción, que implica una reubicación transnacional del trabajo, complica la determinación de bases imponibles nacionales y facilita la transferencia de estas a jurisdicciones con menor carga fiscal a través de mecanismos de precios de transferencia.²⁰ La perfecta movilidad del capital financiero permite a los inversores localizar sus activos donde la rentabilidad fiscal sea óptima, lo que obliga a los sistemas tributarios a adaptarse para mantener la competitividad y la eficiencia económica.

Las reformas tributarias en “países desarrollados y en desarrollo reflejan estos profundos cambios provocados por la liberalización de los factores productivos”,²¹ especialmente del capital. En este contexto dinámico, los sistemas fiscales nacionales deben revisar y rediseñar continuamente sus principios tributarios para adaptarse a las cambiantes circunstancias económicas globales.

¹⁸ Joseph E. Stiglitz, *La globalización y sus descontentos* (Nueva York: WW Norton & Company, 2002), 56.

¹⁹ Jorge Cosulich Ayala, “Consecuencias tributarias de la globalización”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 14 de enero de 2012, párrs. 23-6, <https://www.ciat.org/consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion/>.

²⁰ *Ibíd.*, 28.

²¹ *Ibíd.*

La Globalización cultural implica la transmisión y mezcla de valores, ideas, hábitos y prácticas culturales entre diferentes sociedades. Tomlinson argumenta que “la globalización cultural no solo se trata de la circulación global de productos culturales, sino también de la manera en que las culturas locales se transforman y adaptan en este proceso”.²² La influencia de los medios de comunicación globales y las redes sociales, ha facilitado la difusión de una cultura global, aunque también ha suscitado preocupaciones sobre la homogeneización cultural y la pérdida de diversidad cultural.

En consecuencia, la globalización cultural surge como una necesidad y resultado de la interdependencia económica entre las naciones. La homogeneización cultural es esencial ya que los países deben compartir valores y normas culturales comunes para reforzar y facilitar sus relaciones comerciales. Asimismo, la difusión de elementos culturales locales puede ser una estrategia efectiva para promover la identidad y el turismo en naciones menos conocidas.²³

La Globalización política se refiere al proceso mediante el cual las decisiones y políticas se trasladan más allá del ámbito nacional a nivel global. Según Scholte, “la globalización política implica una mayor cooperación y gobernanza transnacional en áreas como los derechos humanos, el medio ambiente y la seguridad”.²⁴ Las organizaciones internacionales, como las Naciones Unidas y la Organización Mundial del Comercio, juegan un papel crucial en este tipo de globalización. A pesar de sus beneficios, la globalización política también enfrenta desafíos, como la pérdida de autonomía nacional y la creciente influencia de actores no estatales.

Por consiguiente, en el marco de la evolución de la globalización, la dimensión política emerge como una de las más preponderantes debido a su impacto significativo en las relaciones internacionales y las dinámicas geopolíticas derivadas de la interconexión global. La diplomacia económica, un componente esencial en este contexto, ilustra cómo las relaciones diplomáticas entre países están frecuentemente determinadas por intereses económicos. Tal como se describe en el diccionario crítico de empresas transnacionales, “la diplomacia económica se define como el conjunto de gestiones y presiones gubernamentales destinadas a favorecer la internacionalización de empresas

²² John Tomlinson, *Globalización y cultura* (Chicago: University of Chicago Press, 1999), 20.

²³ Queeslaglobalización, “Globalización Cultural”, *Queeslaglobalización*, accedido 29 de junio de 2024, párr. 3, <https://www.queeslaglobalizacion.com/globalizacion-cultural/>.

²⁴ Jan Aart Scholte, *Globalización: una introducción crítica*, 2.^a ed. (Nueva York: Palgrave Macmillan, 2005), 89.

multinacionales”,²⁵ lo que subraya el papel crucial del Estado en el crecimiento del capital transnacional y en la protección de los intereses de las compañías multinacionales.

Además, la globalización ha generado un continuo debate entre el nacionalismo y el globalismo. Mientras algunos abogan por la protección de las políticas nacionales frente a la percepción de erosión de la soberanía y la política interna causada por las fuerzas económicas globales, otros promueven una integración más profunda en el sistema global.²⁶ Este tira y afloja entre nacionalismo y globalismo resalta la complejidad y las tensiones inherentes en el proceso de globalización, evidenciando la necesidad de equilibrar intereses nacionales con las demandas de una economía global interconectada. Así, el tipo de globalización política no solo refleja las dinámicas de poder y economía, sino que también moldea el futuro de las relaciones internacionales en un mundo cada vez más globalizado.

La Globalización tecnológica, en el camino evolutivo de la globalización está intrínsecamente ligado a los avances tecnológicos que han transformado la comunicación, el transporte y la producción a nivel mundial. La expansión del internet y las tecnologías de la información han facilitado la conectividad instantánea, permitiendo a las personas y empresas interactuar y operar globalmente de manera más eficiente. Las plataformas de comunicación como *Skype*, *Microsoft Teams* y *Slack* son ejemplos claros de cómo el trabajo remoto se ha convertido en una norma, revolucionando la forma en que nos conectamos.

Por otro lado, el avance en el transporte ha sido crucial para la globalización, “[l]os humanos prehistóricos buscaban mejores terrenos de caza. Los hermanos *Wright* tomaron ese intrépido primer vuelo. Los inventores de hoy persiguen el aerodeslizador y los viajes espaciales avanzados. Ellos encarnan el deseo humano de progreso que nos mantiene en movimiento”.²⁷ El transporte aéreo y el marítimo de contenedores han acortado distancias y mejorado la eficiencia en el movimiento de mercancías a nivel global, reflejando el instinto humano de exploración y progreso. La automatización y digitalización de la producción, ejemplificada por la transición de los métodos de *Henry Ford* a las

²⁵ Ane Garay, “Diplomacia económica”, *Diccionario crítico de empresas transnacionales*, accedido 20 de octubre del 2023, párr. 5, <https://omal.info/spip.php?article4843>.

²⁶ Juan Carlos Lerda, “Globalización y pérdida de autonomía de las autoridades fiscales, bancarias y monetarias”, *Revista de la Cepal* 58, n.º 1 (1996): 10-11.

²⁷ 3M, “¿Cómo ha evolucionado la tecnología del transporte?”, *3M*, 26 de febrero de 2019, párrs. 4-5, <https://curiosidad.3m.com/blog/hacia-delante-como-ha-evolucionado-la-tecnologia-del-transporte-y-que-sigue/>.

innovaciones de *Elon Musk* con *Tesla*, han redefinido la economía global, optimizando la eficiencia y expansión de los servicios digitales.

Estos desarrollos tecnológicos no solo han facilitado una mayor interconexión y movilidad, sino que también han transformado la forma en que operan las empresas y se prestan los servicios a nivel mundial. La banca en línea, las videoconferencias y el rastreo satelital son ejemplos de cómo la globalización ha impulsado la digitalización, haciendo que el mundo sea más pequeño y accesible. Así, los avances tecnológicos continúan siendo un motor clave en la evolución de la globalización, moldeando nuestras vidas y el entorno global de manera profunda y continua.

Así, la globalización en sus diferentes formas ha remodelado el mundo contemporáneo de maneras profundas y complejas. La globalización económica ha integrado los mercados, la globalización cultural ha interconectado las culturas y la globalización política ha creado nuevas formas de gobernanza transnacional y la globalización tecnológica a traspasadas fronteras. Cada una de estas formas de globalización presenta tanto oportunidades como desafíos, y su estudio continuo es esencial para comprender sus impactos en la sociedad global.

2. Impacto de la globalización en la actividad económica y sus principales retos

Dentro del siguiente subtema, se destacará el impacto que ha traído consigo el tipo de globalización que más efectos provoca, como es la globalización económica. Esta globalización de la actividad económica que han trascendido las fronteras físicas de cada nación, resaltando tanto los beneficios como los desafíos que surgen en este contexto dinámico.

Es evidente que la globalización ha transformado radicalmente la naturaleza de la actividad económica en diferentes líneas y campos de acción, ya que ha proporcionado oportunidades sin precedentes e imaginables alcances para la expansión y colaboración a nivel internacional facilitando el intercambio de bienes, servicios, capital y tecnología entre países.

Este fenómeno ha impulsado el crecimiento económico, la innovación y la eficiencia, pero también ha generado importantes retos. Entre los principales desafíos se encuentran el aumento de la desigualdad económica, la competencia fiscal entre naciones, la deslocalización de empleos y la necesidad de armonizar las políticas económicas y

regulatorias. Además, la globalización plantea la cuestión de cómo equilibrar los beneficios económicos con la sostenibilidad ambiental y la cohesión social.

Por tanto, a criterio de este investigador se considera que el principal impacto de este fenómeno se da en los cambios y efectos tributarios que se deben afrontar con relación a la actividad económica transfronteriza. Puesto que, como se ha mencionado en líneas anteriores, la globalización ha facilitado la integración y cooperación de mercados, fomentando un aumento significativo y, a la vez, paradójico, en la actividad económica de fronteras.

Llevando esto al campo práctico, podemos citar a manera de ejemplo los impactos económicos que trajo consigo el comercio transfronterizo entre Ecuador y Perú, desde el año 2017 al 2022, este último año en plena pandemia de COVID-19. Cabe destacar que esta relación bilateral entre países es producto de una serie de acuerdos, tanto bilaterales como multilaterales, tales como el marco de los Acuerdos de Cartagena y, posteriormente, los acuerdos tomados en la Comunidad Andina, que hoy en día rigen las relaciones comerciales entre ambos países.

Al respecto, de estos impactos económicos producto del comercio transfronterizo entre estos países, los autores Pamela de las Mercedes Valencia, Jimmy Díaz y Mariana Lozzeli resaltan lo siguiente:

[El] comercio transfronterizo entre Ecuador y Perú durante el período comprendido entre los años 2017 y 2022 [...] muestran que desde Ecuador hay una mayor importación de productos desde Perú en comparación con las exportaciones realizadas hacia el país vecino [...] [f] rente a los \$ 419 millones de dólares registrados en 2020, en 2021 las exportaciones de Ecuador hacia Perú sumaron \$ 618 millones de dólares, en comparación con 2020, cuando se registraron \$ 642 millones de dólares.

En dicho año las exportaciones peruanas a Ecuador alcanzaron un valor de \$ 927 millones de dólares, teniendo un aumento significativo [...] los acuerdos analizados mitigan el conflicto de larga data entre los dos países, crean nuevas opciones para las relaciones fronterizas y promueven canales de comercio y turismo intrarregional basados en la riqueza de los ambos países.²⁸

Concomitantemente y como se trajo a colación del texto señalado, podemos deducir el impacto económico que suele darse en la actividad comercial fruto de la transfronterización. La misma trae consigo consecuencias tanto positivas como negativas para los Estados correlacionados, así como efectos colaterales a economías circundantes

²⁸ Pamela de las Mercedes Valencia-Valarezo, Jimmy Gabriel Díaz-Cueva y Mariana Malvina Iozzeli-Valarezo, “Análisis del Comercio Transfronterizo Ecuador-Perú y su desarrollo comercial. Periodo 2017-2022”, *Revista Economía y Negocios* 15, n.º 01 (2024): 144-65, <https://doi.org/10.29019/eyn.v15i1.1252>.

o subyacentes que se derivan de estos acuerdos. Su impacto se ve reflejado en la situación fiscal y tributaria interna de cada Estado.

Dichos impactos se deben en gran medida a que —y como se pudo deducir del ejemplo anterior entre Ecuador y Perú—, esta transfronterización permite que las empresas residentes de estos Estados ahora puedan acceder a clientes, recursos y tecnologías en cualquier parte del mundo.

En la misma línea, este tipo de globalización ha dado lugar a una expansión sin precedentes de la cadena de suministro global, lo que permite la organización logística de una empresa, así como la creación de redes de producción y distribución más complejas.

En consecuencia, la globalización en la actividad económica en las últimas décadas ofrece una serie de beneficios significativos, pero también presenta desafíos complejos que deben ser abordados, que a criterio de este investigador son:

Beneficios: Uno de los impactos benéficos más destacados de la globalización en la actividad económica es el acceso a mercados internacionales. Este proceso permite que las empresas, tanto nacionales como internacionales, lleguen a nuevos mercados y consumidores, facilitando el crecimiento y la diversificación. La expansión de mercados es crucial para el desarrollo económico y la competitividad global de las empresas, proporcionando oportunidades para incrementar sus ventas y beneficios en un contexto internacional.

Otro beneficio importante es la eficiencia en la producción. La globalización permite a las empresas buscar recursos y mano de obra más rentables en diferentes partes del mundo, reduciendo así los costos de producción. Un ejemplo claro de esto es cómo muchas grandes empresas establecen sus operaciones en países como China para abastecer a Europa y en Perú para América Latina. Esta estrategia no solo reduce costos, sino que también mejora la eficiencia operativa de las empresas al aprovechar las ventajas comparativas de cada región.

Hay que recordar que la economía de fronteras, mucho antes de la globalización digital, fue uno de los problemas más frecuentes para las economías y las entidades encargadas de las administraciones tributarias de los Estados. Cientos de fronteras subsumidas en la paradójica dicotomía de dos caras de una misma moneda: por un lado, el florecimiento de una economía rebosante al margen de la ley; y por el otro, la misma economía de frontera que sume en la pobreza a cientos de ciudadanos de estas zonas,

quienes se ven involucrados en el contrabando y otras acciones ilícitas.²⁹ Sin embargo, la economía transfronteriza no difiere mucho de esta acción física, que ahora se refleja de forma exponencial en una economía digital. Por lo tanto, comprender estos cambios es crucial para desarrollar estrategias fiscales y tributarias efectivas que permitan a las empresas y los gobiernos adaptarse a un entorno económico cada vez más interconectado.

Además, la globalización facilita la transferencia de tecnología. “Las fronteras ya no son obstáculos insuperables para la transferencia de conocimientos y tecnologías, lo que impulsa la innovación y el desarrollo en diversas regiones”.³⁰ Esto permite que las economías emergentes adopten tecnologías avanzadas, mejorando su competitividad y acelerando su desarrollo económico. La transferencia de tecnología es un motor clave para el crecimiento, ya que promueve la modernización de los sectores productivos y fomenta la investigación y el desarrollo.

Desafíos: Sin embargo, la globalización también presenta una serie de desafíos significativos. A pesar de los avances en la integración económica global, persisten regulaciones y barreras comerciales que dificultan la libre circulación de bienes y servicios. “Estas barreras incluyen aduanas y controles fronterizos burocráticos que pueden ralentizar el comercio internacional y aumentar los costos operativos para las empresas”.³¹ Dichas restricciones impiden que se realice el pleno potencial del comercio global y requieren esfuerzos continuos para su eliminación o reducción.

Otro desafío importante es el aumento de las desigualdades económicas. La globalización ha contribuido a la creación de disparidades económicas significativas entre países y regiones. Algunas naciones y regiones se benefician desproporcionadamente de los flujos de comercio y capital, mientras que otras quedan rezagadas. Estas desigualdades pueden generar tensiones sociales y políticas, ya que los beneficios de la globalización no se distribuyen de manera equitativa. La creación de políticas que aborden estas disparidades es esencial para mantener la estabilidad social y promover un desarrollo más inclusivo.

Finalmente, “la globalización aumenta la vulnerabilidad ante crisis globales. La interconexión global significa que las crisis en una parte del mundo pueden tener

²⁹ Fernando M. Carrión, “Economía de frontera: Una atracción fatal”, *Flacso Sede Ecuador*, 15 de marzo de 2011, n.º 6, <https://www.flacso.edu.ec/portal/files/docs/fronteras7.pdf>.

³⁰ Carlos E. Marulanda, Francisco J. Valencia, y Pablo F. Marín, “Principales Obstáculos para la Transferencia de Conocimiento en los Centros e Institutos de Investigación del Triángulo del Café en Colombia”, *Información tecnológica, Colombia*, 12 de junio de 2019 n.º 3, (2019): 39-48.

³¹ *Ibíd.*, 40.

repercusiones significativas en otras regiones”.³² Este aspecto se hizo evidente durante la pandemia de COVID-19, donde las interrupciones en las cadenas de suministro y la contracción económica global afectaron a numerosos países de manera adversa. La capacidad de recuperación de las economías interconectadas o trasfronterizas depende de la coordinación y cooperación internacional para enfrentar crisis globales de manera efectiva.

Concatenando la información revisada y haciendo eco de las palabras de Jorge Cosulich Ayala, escritor y analista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, es importante destacar las consecuencias que la globalización trae consigo:

- 1) La base tributaria de un país ya no está solamente limitada, como en el pasado, al territorio del Estado [...] La razón es que ahora un país puede atraer y hacer tributar (a) capital financiero extranjero, (b) inversión directa extranjera, (c) consumidores extranjeros, (d) trabajadores extranjeros, (e) individuos extranjeros con altos ingresos incluidas personas que perciben pensiones. Estas posibilidades no existían en el pasado y ahora [...] al menos en teoría cada país puede aprovechar estas ventajas.
- 2) El desarme de la fiscalidad impulsada por la globalización ha contribuido a aumentar las desigualdades de renta y patrimonio de las personas. Esto como consecuencia de la reducción, a escala mundial, de la progresividad del impuesto sobre la renta, la reducción o eliminación de la imposición sobre el capital y las sucesiones, y la disminución de la imposición sobre las sociedades. [...].³³

Cabe destacar que lo precisado por Jorge Cosulich Ayala, es una mirada crítica tanto un beneficio como un desafío al referirse que la globalización ha permitido a los países expandir su base tributaria más allá de sus fronteras, atrayendo capital financiero extranjero, inversiones directas, consumidores, trabajadores, y personas con altos ingresos, incluyendo pensionistas. Cabe destacar que estas oportunidades no estaban disponibles anteriormente.

En contraposición, la globalización ha llevado a una disminución de la progresividad en los impuestos sobre la renta, capital y sucesiones, así como a una reducción en la imposición sobre las sociedades. Este desarme fiscal ha aumentado las desigualdades de ingresos y patrimonios a nivel mundial gracias a esta mundialización de la economía. Por otra parte, como se resaltó en lianas anteriores esta situación no solo afecta a los países desarrollados, sino también a las economías en desarrollo como

³² CEPAL, “Globalización y desarrollo”, ponencia en el Vigésimonoveno período de sesiones Brasilia, 6 al 10 de mayo de 2002.

³³ Ayala, “Consecuencias tributarias de la globalización”, párrs. 23-4.

Ecuador, que dependen en mayor medida de los ingresos fiscales para financiar su desarrollo y gastos públicos.

La globalización ha tenido un impacto profundo en las políticas fiscales y tributarias, obligando a los países a adaptar sus sistemas tributarios para enfrentar los desafíos y oportunidades que este fenómeno conlleva. “[L]a globalización, desde una perspectiva económica, es un fenómeno derivado de la mundialización. Como todo fenómeno de esta naturaleza, trae consigo consecuencias que se reflejan en el diseño de los sistemas tributarios nacionales”.³⁴

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que el impacto de la globalización en la actividad económica es innegable, fronteras físicas desplazadas por interconectividad y fronteras virtuales, que casi en su totalidad han sido flanqueadas por este fenómeno de la globalización y van generando, tanto oportunidades como desafíos significativos. La globalización ha sido un motor fundamental del desarrollo económico mundial, impulsando el comercio y la interconexión global, pero también ha presentado desafíos significativos que han requerido una adaptación continua de las políticas económicas y fiscales.

3. La transición de la economía tradicional a la economía digital

Debido a las incommensurables formas de integración existentes hoy en día, especialmente la “economía digital, que no es un nuevo sector de la economía, sino la nueva economía”,³⁵ se puede concluir que el mundo entero vive una nueva era en la globalización. Esta nueva era ha ido acrecentándose desde la Segunda Guerra Mundial, la cual trajo consigo “la actual forma de Cooperación Internacional para el Desarrollo, como resultado de las transformaciones significativas en el sistema internacional”.³⁶ Sin embargo, debe reconocerse que dichas guerras trajeron consigo el desarrollo inherente de nuevas tecnologías. Como se ha observado, “tras el final de un conflicto bélico, aparece, tanto entre los mandos militares, participantes o no en la contienda, como entre los políticos e incluso en la sociedad, la preocupación por la guerra futura”.³⁷

³⁴ *Ibíd.*, 28.

³⁵ César García Novoa, *Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica* (Madrid: Thomson Reuters / Aranzadi, 2019), 372-3.

³⁶ Vitoria Gasteiz, ed. *La cooperación al desarrollo: surgimiento y evolución histórica* (Eusko Jaurlaritzza: Gobierno Vasco, 2000), 321.

³⁷ Fernando Pinto Cebrián, “El Concepto de ‘Guerra Moderna’ y las Nuevas Ciencias y Tecnologías de Aplicación Militar (siglos XIX-XX)”, en *Guerra y tecnología: Interacción desde la*

Es por ello, que los cambios tecnológicos después de las diferentes guerras o catástrofes mundiales como fue la pandemia trajeron consigo un entorno y crecimiento tanto tecnológico y económico muy dinámico, que empezó a finales del siglo XIX y con grandes tintes de cambio en el siglo XX, sin embargo, con una mejor exposición de esta evolución debido a la magnitud de su crecimiento sin duda es el siglo XXI donde ha empezado a generarse un impacto sin precedentes en las relaciones, tanto fiscales y tributarias a nivel mundial gracias a la evolución tecnológica post pandemia. Por lo tanto, los países latinoamericanos como Ecuador, países que no han dejado de ser indiferentes a este fenómeno y corriente tecnológica señalados anteriormente, involucrándose de lleno en esta dinámica mundial de la información y la revolución digital.

Al respecto, el autor Miguel Cantú refiere:

La revolución digital está cambiando rápidamente la forma de operar de las industrias, y la Industria 4.0 representa la última evolución de este proceso en curso. Esta transformación digital incluye la adopción de nuevas tecnologías, como la inteligencia artificial y el internet de las cosas, entre otras tecnologías que permiten una mayor automatización y optimización en el proceso de producción.³⁸

La convergencia de tecnologías de la información y comunicación (TIC) ha acelerado la integración global. La era de las plataformas digitales han venido a quedarse y estas vienen promoviendo el desarrollo de los mercados de datos en un contexto de libre competencia a nivel mundial.

En relación con el tema, Felipe Da Silva y Georgina Núñez, citan lo siguiente:

Las plataformas digitales son consideradas “nativas” del internet y de la era digital, diseñadas de inicio para beneficiarse de los efectos de red, de la mejor conexión global y del uso masivo de datos. Sin embargo, la industria tradicional ya se denomina industria digitalizada pues reconoce que la digitalización es algo inminente y necesario para su supervivencia. Más allá de la digitalización, muchas empresas reconocen que el modelo de negocios de plataformas es una manera de sobrevivir y aprovechar las tendencias que impone la sociedad, como los mercados de datos. En este contexto, muchos start-ups y empresas disruptivas han adoptado el modelo de plataforma como una manera de entrar en los mercados. Al mismo tiempo, esta nueva economía y sociedad son altamente dependientes de un buen flujo de datos, la armonización de normativas de protección y flujos de datos emerge como una solución para que se alcance eficiencia en esta materia.³⁹

Antigüedad al presente, eds. María Gajate Bajo y Laura González Piote (Valladolid: Universidad de Valladolid / Instituto de Historia Simancas, 2017), 263.

³⁸ Miguel Cantú, “Qué es la Revolución Digital o Revolución Tecnología”, *Miguel Cantú*, 21 de octubre de 2022, párr. 12, <https://www.miguelcantu.mba/blog/que-es-la-revolucion-digital>.

³⁹ Felipe Da Silva y Georgina Núñez Reyes, *La era de las plataformas digitales y el desarrollo de los mercados de datos en un contexto de libre competencia* (Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2021), 51, <https://hdl.handle.net/11362/47540>.

La reducción de las brechas digitales y las diferencias fiscales entre empresas tradicionales y plataformas digitales es un desafío significativo que requiere colaboración multilateral entre naciones. Las empresas digitales han aprovechado las dificultades regulatorias debido a la naturaleza innovadora de sus modelos de negocio. La complejidad de la economía digital subraya la necesidad de desarrollar normativas que promuevan rápidamente iniciativas innovadoras, como los mercados de datos, protejan la privacidad de los usuarios y fomenten el crecimiento de empresas basadas en plataformas, teniendo en cuenta las disparidades sectoriales, regionales e internacionales.⁴⁰

En conclusión, la CEPAL insta a promover la digitalización y el intercambio de datos como parte esencial de una política gubernamental y resalta la importancia de armonizar los marcos regulatorios, coordinar entre países ante el rápido avance tecnológico y fortalecer las instituciones para enfrentar los desafíos futuros.

3.1. Desafíos derivados de la transición de la economía tradicional a la economía digital

La transición de la economía tradicional a la economía digital presenta varios desafíos significativos que afectan tanto a las empresas como a los gobiernos y la sociedad en general. Por ello, en este capítulo, se explora a profundidad cómo la evolución de este fenómeno traerá consigo nuevos desafíos derivados de su propia evolución.

Según la misma CEPAL, dichos desafíos convergerán obligatoriamente en el campo tributario y fiscal, como se profundizará en los siguientes subtemas. Sin embargo, algunos de estos desafíos incluyen: Desigualdad de acceso y brechas digitales. “La brecha digital hace referencia a la desigualdad en el acceso, uso o impacto de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) entre grupos sociales”.⁴¹

Otro desafío según la misma institución es la desigualdad de acceso a la tecnología: No todos los individuos o regiones tienen el mismo acceso a las tecnologías digitales, lo que puede agravar las desigualdades sociales y económicas.

Dando como efecto las brechas en habilidades digitales: La falta de competencias digitales entre ciertos grupos de la población puede limitar su capacidad para participar plenamente en la economía digital. Mejor ejemplo, países como China, Estados Unidos,

⁴⁰ *Ibíd.*, 11.

⁴¹ Cruz Roja, “Que es la brecha digital y cómo evitar que provoque desigualdad”, *Cruz Roja*, accedido 22 de junio de 2024, párr. 3, <https://www2.cruzroja.es/web/ahora/brecha-digital>.

Pises Bajos llevan una gran ventaja en habilidades digitales en comparación a Latinoamérica.

Dentro de estos desafíos derivados de la transición como se evidenció dentro de esta investigación, y así lo hace notar el Servicio de Rentas Internas del Ecuador SRI, un desafío prominente será la regulación y fiscalidad, puesto que las nuevas tecnologías y modelos de negocio digitales a menudo operan en un vacío regulatorio, lo que dificulta su supervisión y control. Por ende, se evidencia las disparidades fiscales, ya que las empresas digitales pueden beneficiarse de lagunas fiscales y la falta de coordinación internacional, lo que crea una competencia desleal con las empresas tradicionales.⁴²

No conlleva mucho análisis deducir que uno de los desafíos notables y siempre presentes cuando se trata de mutar o desplazarse de una tecnología a otra, o de una era analógica a una digital, es la seguridad y privacidad. Específicamente, la seguridad cibernética es un reto crucial en la economía digital, ya que el aumento del uso de tecnologías digitales incrementa la vulnerabilidad a ciberataques y fraudes. “Hay un crecimiento exponencial en los ciberataques, pues el trabajo remoto e híbrido ha hecho más vulnerables los sistemas de seguridad de la información”.⁴³ Por ende, esto conlleva, también la protección de datos.

Finalmente, un desafío que aún persiste es el que enfrentan las grandes empresas multinacionales que, durante la pandemia, adoptaron el teletrabajo o trabajo telemático. Estas empresas ahora se enfrentan a la realidad de la transformación del mercado laboral, que implica el desplazamiento de empleos y la aparición de nuevas formas de trabajo.⁴⁴

Las nuevas formas de trabajo representan un enfoque transformador del sistema laboral existente, apoyado en la digitalización. Términos como “nómadas digitales” ya son conceptos concebibles y comunes en esta nueva economía digital, que se afianzan con Infraestructura tecnológica, que conlleva competitividad y adaptación empresarial, y como sucedió después de la Segunda Guerra Mundial a florado la Cooperación y coordinación internacional.

⁴² Servicio de Rentas Internas, “Fiscalidad internacional”, *SRI*, accedido 22 de junio de 2024, párr. 6, <https://www.sri.gob.ec/fiscalidad-internacional2>.

⁴³ El Asegurador, “Incremento de riesgos cibernéticos puede derivar en ciber pandemia”, *El Asegurador*, accedido 22 de junio de 2024, párr. 2, <https://www.elasegurador.com.mx/blog/incremento-de-riesgos-ciberneticos-puede-derivar-en-ciber-pandemia/>.

⁴⁴ Aquae Fundación, “El auge de las nuevas formas de trabajo”, *Aquae Fundación*, 19 de febrero de 2021, párrs. 7-8, <https://www.fundacionaquae.org/wiki/nuevas-formas-trabajo/>.

4. La adaptación del derecho tributario en el marco de la globalización económica

La globalización económica ha transformado profundamente las estructuras económicas y políticas a nivel mundial, planteando desafíos significativos para la regulación tributaria de los estados. En este contexto, el derecho tributario ha debido adaptarse para abordar los problemas emergentes, tales como la movilidad de capitales, la competencia fiscal y la erosión de la base imponible.

Al respecto, Jorge Cosulich Ayala señala:

- 3) Desde una perspectiva financiera, la movilidad perfecta del capital permite localizar la inversión donde la rentabilidad financiero-fiscal sea óptima. Todo ello obliga a configurar los sistemas tributarios a las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales [...] que responden a los profundos cambios debidos a la liberalización de los factores productivos, especialmente del factor capital.
- 4) Consecuentemente, los sistemas fiscales nacionales se ven obligados a revisar y rediseñar sus principios tributarios de forma dinámica al igual que se modifican las circunstancias o hipótesis económicas del entorno.⁴⁵

En definitiva, la globalización impone la necesidad de una constante adaptación al derecho tributario para poder enfrentar los desafíos de un mundo interconectado y en constante cambio. Las fronteras económicas se vuelven cada vez más difusas y las dinámicas fiscales más complejas, demandando sistemas tributarios flexibles y adaptativos. En consecuencia, los sistemas fiscales nacionales se ven obligados a revisar y rediseñar dinámicamente sus principios tributarios.

Es decir, mientras que antes los sistemas fiscales se diseñaban y mantenían relativamente estables, con ajustes periódicos, en la actualidad deben adaptarse y rediseñarse constantemente a las cambiantes circunstancias e hipótesis económicas del entorno globalizado asegurando así su relevancia y eficacia.

Es así como, Jorge Cosulich Ayala, citando a *Mc Lure* y *Tanzi*, señala lo siguiente:

[E]l marco normativo tributario existentes hoy en día en los diferentes sistemas u ordenamientos tributarios nacionales fueron formulados en y para un mundo que, en buena medida, ha dejado de existir hoy en día.

El diseño de buena parte de esta normativa tributaria responde a un contexto económico donde el comercio entre Estados y personas era off line, era material, estaba controlado y limitado, y donde los movimientos de capital e inversión entre los diferentes Estados tenían también escasa importancia.

⁴⁵Ayala, “Consecuencias tributarias de la globalización”, párrs. 3-4.

Se trataba, por tanto, de normas tributarias diseñadas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado.

Las limitaciones que en este contexto se ejercían o proyectaban sobre el ejercicio de la autonomía del poder tributario de cada Estado eran de poca importancia y prácticamente sin consecuencias en el diseño de la normativa tributaria nacional.⁴⁶

Es evidente, que la globalización económica está abriendo camino a una nueva realidad tributaria cargada de retos inéditos. A partir de los criterios de diseño de los sistemas tributarios vigentes y según lo anteriormente citado se pueden identificar y contrastar las principales diferencias con el escenario económico precedente. Estos contrastes reflejan los efectos de la globalización y sus implicaciones en la configuración y la adaptabilidad por parte del derecho tributario.

Según Ayala, para *Mc Lure* dentro de esta adaptación destaca en primer lugar la movilidad del capital y de la mano de obra que ha sufrido una transformación significativa. Anteriormente, esta movilidad estaba limitada por las fronteras nacionales y la capacidad de los gobiernos para controlar los flujos transfronterizos de recursos. Sin embargo, la globalización económica ha facilitado una mayor movilidad del capital y de la mano de obra, desafiando a los sistemas tributarios tradicionales, que ahora deben adaptarse para captar impuestos de actores económicos que operan en múltiples jurisdicciones.

Además, la base tributaria de los países ya no está restringida a sus fronteras nacionales. Tradicionalmente, los sistemas tributarios se concentraban en la renta y las transacciones dentro del territorio nacional. En el contexto actual, un país puede atraer y gravar capital financiero extranjero, inversión directa extranjera, consumidores extranjeros, trabajadores extranjeros y personas con altos ingresos, incluidos jubilados. Este nuevo alcance exige una reconfiguración de los principios tributarios para optimizar el aprovechamiento de estas nuevas fuentes de ingresos.

Otro aspecto que considerar es el desarme fiscal impulsado por la globalización, que ha contribuido a aumentar las desigualdades de renta y patrimonio. En el pasado, los sistemas tributarios tradicionales eran más progresivos, con impuestos significativos sobre la renta, el capital y las sucesiones. En contraste, la globalización ha llevado a una reducción de la progresividad del impuesto sobre la renta y la eliminación o reducción de impuestos sobre el capital y las sucesiones, lo que ha exacerbado las desigualdades económicas.

⁴⁶ *Ibíd.*, 25-6.

En parte, la globalización económica también ha complicado la determinación de bases imponibles. Antes, la producción y los beneficios se generaban principalmente dentro de las fronteras nacionales, lo que facilitaba la determinación de bases imponibles. Actualmente, la globalización de los procesos de producción de bienes y servicios ha fragmentado la producción a nivel global, dificultando la determinación de beneficios o bases imponibles en territorios nacionales. Además, facilita la transferencia de bases imponibles a jurisdicciones con menor tributación mediante precios de transferencia y otras estrategias.

La globalización económica ha facilitado una mayor movilidad de capitales y personas, lo cual ha complicado la tarea de los estados para gravar adecuadamente las actividades económicas. Calderón Carrero argumenta que “la globalización económica impone retos significativos a los sistemas tributarios nacionales, que deben adaptarse para evitar la evasión y la elusión fiscal”.⁴⁷ La competencia fiscal entre estados, donde cada uno busca atraer inversiones ofreciendo regímenes tributarios más favorables, ha exacerbado estos problemas, llevando a una “carrera hacia el fondo” que debilita la capacidad recaudatoria de los estados.

En la misma línea, Cosulich Ayala, propone que la movilidad perfecta del capital es otra característica de la economía globalizada que influye en los sistemas tributarios. “En el pasado, el capital tendía a ser menos móvil y más vinculado a su lugar de origen”.⁴⁸ Ahora, la movilidad del capital permite a las inversiones localizarse donde la rentabilidad financiero-fiscal sea óptima. Esto obliga a los sistemas tributarios a considerar la competitividad, la eficiencia económica y la libertad de transacciones y de capitales en su diseño.

Una de las principales adaptaciones en el derecho tributario ha sido la implementación de acuerdos multilaterales y bilaterales que buscan coordinar las políticas fiscales y evitar la doble imposición. Calderón Carrero señala que “la cooperación internacional es esencial para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”.⁴⁹ En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ha desempeñado un papel crucial a través de iniciativas como el

⁴⁷ José Manuel Calderón Carrero, *La Globalización Económica y su Incidencia sobre el Derecho Financiero y Tributario: ¿Implicaciones sobre la Protección de los Bienes Jurídicos Globales?*, (Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 2012), 45.

⁴⁸ Ayala, “Consecuencias tributarias de la globalización”, 32.

⁴⁹ Calderón, “La Globalización Económica y su Incidencia”, 62.

Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que establece estándares globales para combatir prácticas fiscales abusivas.

Otro aspecto clave en la adaptación del derecho tributario es la mejora en la transparencia y el intercambio de información entre jurisdicciones. “La transparencia fiscal y el intercambio automático de información son herramientas fundamentales para detectar y prevenir la evasión fiscal”.⁵⁰ Iniciativas como el *Common Reporting Standard* (CRS) de la OCDE y el *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) de los Estados Unidos han sido implementadas para asegurar que las autoridades fiscales tengan acceso a la información necesaria sobre las actividades transfronterizas de sus contribuyentes.

Finalmente, los estados también han llevado a cabo reformas internas para adaptar sus sistemas tributarios a la realidad global. El citado autor Calderón Carrero destaca que “las reformas tributarias deben enfocarse en ampliar la base imponible, simplificar el sistema fiscal y asegurar la equidad tributaria”.⁵¹ Ejemplos de estas reformas incluyen la adopción de mecanismos de control y reporte, la revisión de las políticas de precios de transferencia y la implementación de impuestos digitales para gravar adecuadamente a las grandes empresas tecnológicas.

A manera de análisis se trae a colación, un cuadro comparativo de medidas tributarias adoptadas durante la pandemia de la COVID-19 en países de la comunidad Andina durante el mismo periodo (2020-2022) con respecto a Ecuador.

⁵⁰ *Ibíd.*, 82.

⁵¹ *Ibíd.*, 95.

Cuadro comparativo de medidas tributarias por país

Aspecto/País	Ecuador	Colombia	Perú	Bolivia
Medidas de Diferimiento	<ul style="list-style-type: none"> • Prórroga para el pago del IVA (abril-junio 2020) para microempresas y sectores específicos⁵² • Diferimiento de impuestos para sectores turísticos⁵³ 	<ul style="list-style-type: none"> • Extensión de plazos para declaración y pago del impuesto de renta y Aplazamiento del IVA para sectores de turismo y aviación IVA⁵⁴ • Calendario especial sectorial⁵⁵ 	<ul style="list-style-type: none"> • Prórroga declaraciones juradas⁵⁶ • Aplazamiento pagos IR⁵⁷ 	<ul style="list-style-type: none"> • Diferimiento de impuestos IVA e IT hasta julio 2020⁵⁸
Facilidades de pago	<ul style="list-style-type: none"> • Remisión intereses y multas⁵⁹ • Convenios hasta 12 meses⁶⁰ 	<ul style="list-style-type: none"> • Facilidades hasta 36 meses⁶¹ 	<ul style="list-style-type: none"> • Fraccionamiento especial⁶² 	<ul style="list-style-type: none"> • Planes de pago flexibles⁶³
Alivios Fiscales	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción anticipos IR⁶⁴ • Exenciones sectoriales¹ 	<ul style="list-style-type: none"> • Exención IVA temporal⁶⁵ 	<ul style="list-style-type: none"> • Régimen MYPE⁶⁶ 	<ul style="list-style-type: none"> • Beneficios PyMEs⁶⁷

Fuente: SRI, SUNAT, DIAN, otros autores (2020, 2021, 2022)

⁵² Servicio de Rentas Internas del Ecuador, “Resolución NAC-DGERCGC20-00000025: Ampliación de plazos de declaración del IVA” (Quito: SRI, 26 de marzo de 2020), 3.

⁵³ Servicio de Rentas Internas del Ecuador, “Resolución NAC-DGERCGC20-00000032: Convenios de Facilidades de Pago” (Quito: SRI, 19 de abril de 2020), 1-5.or, Ley Orgánica de Apoyo Humanitario para Combatir la Crisis Sanitaria Derivada del Covid-19, Registro Oficial Suplemento 229 (22 de junio de 2020), art. 6.

⁵⁴ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, “Resolución 000027” (Bogotá: DIAN, marzo 25 de 2020), 1-4.

⁵⁵ Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, “Resolución de Superintendencia N° 065-2020/SUNAT” (Lima: SUNAT, 2020), 2.

⁵⁶ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de Bolivia, “Decreto Supremo 4198” (La Paz: MEFP, marzo 18 de 2020), art. 1-3.

⁵⁷ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Medidas tributarias ante el COVID-19 en América Latina” (Ciudad de Panamá: CIAT, 2021), 45-67.

⁵⁸ Comunidad Andina, “Documentos Informativos, SG/di 1296: Medidas adoptadas por los Países Miembros ante la emergencia sanitaria” (Lima: Secretaría General de la CAN, 2020), 15-28.

⁵⁹ Banco Interamericano de Desarrollo, “La política fiscal en tiempos de pandemia: El caso de América Latina” (Washington D.C.: BID, 2021), 89-112.

⁶⁰ Servicio de Rentas Internas del Ecuador, “Resolución NAC-DGERCGC20-00000032: Convenios de Facilidades de Pago” (Quito: SRI, 19 de abril de 2020), 1-5.

⁶¹ DIAN, “Resolución 000046 de 2020 sobre facilidades de pago especiales” (Bogotá: DIAN, abril 7 de 2020), art. 1-4.

⁶² SUNAT, “Resolución de Superintendencia N° 084-2020/SUNAT: Fraccionamiento Especial COVID-19” (Lima: SUNAT, mayo 2020), 1-8.

⁶³ Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de Bolivia, “Decreto Supremo 4206: Diferimiento de Créditos y Reducción Temporal de Pago de Impuestos” (La Paz: MEFP, abril 2020), 3-6.

⁶⁴ Ecuador, “Decreto Ejecutivo 1021: Reglamento para la Aplicación de la Ley de Simplificación y Progresividad Tributaria” (Quito: Registro Oficial, marzo 27 de 2020), art. 28.

⁶⁵ Colombia, “Decreto Legislativo 551 de 2020: Exclusión del Impuesto sobre las Ventas” (Bogotá: Presidencia de la República, 15 de abril de 2020), art. 1-3.

⁶⁶ SUNAT, “Decreto Legislativo N° 1455: Régimen MYPE Tributario Especial” (Lima: SUNAT, abril 2020), 1-7.

⁶⁷ Bolivia, “Decreto Supremo 4309: Beneficios Tributarios para PyMEs” (La Paz: Gaceta Oficial, julio 2020), art. 1-5.

Dentro del análisis comparativo que antecede sobre las respuestas tributarias adoptadas por los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) frente a la crisis sanitaria que golpeo a todo el mundo moderno conocida como pandemia de la COVID-19 ha permitido visualizar de cierta manera cómo la globalización económica no solo influye en la configuración de los sistemas o regímenes tributarios, sino que también condiciona las respuestas coordinadas ante crisis globales dentro de, marco económico mundial.

Por tanto, la globalización económica ha planteado desafíos sin precedentes para los sistemas tributarios a nivel mundial, es especial, a nuestros pares latinoamericanos. Las similitudes y diferencias identificadas dentro del cuadro comparativo sobre las medidas tributarias adoptadas durante la pandemia de la COVID-19, que **fueron** implementadas por Ecuador y sus pares andinos evidencian que, incluso en un mundo globalizado, las particularidades socioeconómicas de cada nación determinan matices significativos en la adaptación de su derecho tributario ante desafíos comunes. Como sostiene Calderón y Ayala, estas adaptaciones son cruciales para asegurar la eficacia y equidad de los sistemas tributarios en un mundo globalizado. La evolución continua de estas estrategias será esencial para enfrentar los futuros desafíos que la globalización económica planteará.

Esta reflexión planteada nos adentrara al siguiente capítulo, donde profundizaremos en el análisis específico de las medidas tributarias implementadas durante la pandemia, específicamente, en el Ecuador, así como el impacto que produjeron estas medidas en el principio de neutralidad impositiva. Por tanto, la experiencia comparada que fue examinada servirá como valioso marco de referencia para comprender de mejor manera las decisiones tributarias dentro de la emergencia sanitaria. Medidas que si bien fueron necesarias e imperativas en el contexto de crisis, puede haber tensionado principios rectores y fundamentales del derecho tributario que se han consolidado durante décadas de globalización económica.

En las siguientes páginas, se examinara con detenimiento cómo la búsqueda del equilibrio entre la respuesta a la emergencia sanitaria y la preservación de principios tributarios rectores representó uno de los mayores desafíos en la historia reciente del derecho tributario, poniendo en jaque la capacidad de adaptación de nuestros sistemas y regímenes impositivos como el ecuatoriano ante circunstancias extraordinarias.

Capítulo segundo

Análisis de las medidas tributarias implementadas durante la pandemia y su impacto en el principio de neutralidad impositiva

1. Principio de neutralidad impositiva

El principio universal de neutralidad impositiva implica que los impuestos no deben favorecer ni desfavorecer a ningún tipo de actividad económica ni a ningún grupo específico de contribuyentes. Es decir, los mismos deben ser neutros. Dicho principio fue recogido en nuestra fenecida Constitución Política de Ecuador como principio de eficiencia.⁶⁸ A pesar, que dicho principio no este recogido en la constitución actual no significa que el mismo no deba aplicarse, pues, este principio busca que las decisiones económicas se tomen en función de consideraciones comerciales, de inversión o de consumo, en lugar de verse influenciadas por consideraciones fiscales

Al respecto, Desiderio Romero Jordán expresa lo siguiente:

La neutralidad impositiva sustenta la idea de que los recursos deberían ser asignados a aquellos fines en los que resulten más productivos. De esta forma, su desplazamiento hacia diferentes usos, activos o sectores debería ser consecuencia de la rentabilidad económica y no fruto de las diferentes primas o penalizaciones introducidas por las normas fiscales.⁶⁹

En la misma línea, según Mauricio Plazas Vega, la neutralidad requiere condiciones esenciales como la “igualdad”, ya que un trato desigual puede desincentivar ciertas actividades y promover otras con un régimen tributario más favorable.⁷⁰ Jorge Ugarte señala que, “[e]l principio de neutralidad [aplicado en] los impuestos deben alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos. La neutralidad de un impuesto

⁶⁸ Defensoría del Pueblo de la nación de Argentina, “Estudios del impacto de la estructura tarifaria de los servicios públicos en la economía de los usuarios contribuyentes”, *Defensoría del Pueblo de la nación de Argentina*, 12 de septiembre de 2003, párr. 13; <https://www.dpn.gob.ar/articulo.php?id=1282&pagN=5#:~:text=La%20neutralidad%20del%20impuesto%20significa,todos%20los%20bienes%20y%20servicios>.

⁶⁹ Desiderio Romero Jordán, “Tipo medio efectivo y neutralidad impositiva: Comentarios y evidencia para el caso español”, *Revista Asturiana de Economía*, n.º 26 (2003): 168-9.

⁷⁰ Mauricio A. Plazas Vega, *El impuesto al valor agregado-IVA*, (Santa Fe de Bogotá; Temis, 1998), 458.

se mide a partir del concepto de exceso de carga fiscal”.⁷¹ Se debe recordar que el principio de neutralidad impositiva converge con los principios de equidad, simplicidad y suficiencia.

Por eso, el principio de neutralidad impositiva dentro de los impuestos debe alterar lo menos posible las decisiones de los agentes económicos. Por lo tanto, cuando un sistema impositivo viola el principio de neutralidad, puede conducir a distorsiones en la asignación de recursos, a una menor eficiencia económica y a una reducción del bienestar general. Por ejemplo, los impuestos que gravan ciertas actividades económicas de manera desproporcionada pueden desincentivar la inversión en esas áreas, mientras que los incentivos fiscales pueden distorsionar la asignación de recursos hacia actividades menos eficientes desde un punto de vista económico. En este contexto, el IVA es sin duda el impuesto con mayor neutralidad dentro de nuestro régimen tributario nacional.

2.1. Concepto y fundamentos del principio de neutralidad impositiva

Es importante recordar que el principio de neutralidad impositiva es un concepto fundamental en el diseño y aplicación de políticas tributarias. Como se delimitó en líneas anteriores, este principio se basa en la idea de que el sistema fiscal en nuestro caso un régimen no debe distorsionar las decisiones económicas de los individuos o empresas. En cambio, debe permitir que estas tomen decisiones en función de consideraciones económicas, comerciales y de mercado, sin ser influenciadas por consideraciones fiscales.

Por consiguiente, el principio de neutralidad impositiva es un concepto central en la teoría y práctica tributaria. Este principio se refiere a la idea de que el sistema tributario debe diseñarse de manera que no distorsione las decisiones económicas de los contribuyentes y no genere una asignación ineficiente de recursos en la economía.

Es por ello por lo que, para Francisco Coll Morales, define al principio de neutralidad impositiva de la siguiente manera: “La neutralidad impositiva es el suceso que se produce cuando la acción de los distintos gravámenes fiscales no tiene efectos en las decisiones de consumo o producción, así como a la asignación de recursos en una economía”.⁷²

⁷¹ Jorge Ugarte, “La recaudación tributaria ecuatoriana y su aplicación sobre los principios tributarios”, *Buro Tributario*, 3 de Junio de 2020, párr. 18, <https://burotributario.com.ec/la-recaudacion-tributaria-ecuatoriana-y-su-aplicacion-sobre-los-principios-tributarios/>.

⁷² Francisco Coll Morales, “Neutralidad impositiva”, *Economipedia*, 1 de julio de 2020, párrs. 1-2, <https://economipedia.com/definiciones/neutralidad-impositiva.html>.

Por otra parte, desde la perspectiva del derecho comparado español y en concordancia con la postura del catedrático Desiderio Romero Jordán, se sostiene que [l]a neutralidad impositiva propugna la asignación de recursos a aquellos fines donde su productividad sea mayor. En este sentido, su desplazamiento hacia diferentes usos, activos o sectores debería responder a criterios de rentabilidad económica, y no ser el resultado de incentivos o desincentivos derivados de las normas fiscales.⁷³

De las definiciones anteriores se destacan dos aspectos importantes. Primer aspecto, que la neutralidad impositiva es un principio fundamental en la política fiscal, implica que las decisiones de consumo, producción y asignación de recursos en una economía no deben ser influenciadas por los impuestos. En otras palabras, los impuestos no deben distorsionar el comportamiento económico de los agentes ni alterar la asignación eficiente de recursos en la sociedad.

Como segundo aspecto, los recursos deben asignarse de manera óptima en función de su productividad económica, sin que la política fiscal en nuestro ámbito nacional introduzca distorsiones que afecten, negativamente, a la eficiencia y al bienestar económico general.

En efecto, el principio de neutralidad impositiva persigue garantizar que las decisiones económicas se tomen en función de criterios puramente económicos, libres de sesgos provocados por incentivos fiscales artificiales. Este aspecto fundamental fue abordado en las conferencias sobre economía pública impartidas por *Atkinson y Stiglitz* durante la década de 1980. En estas disertaciones, se analizaron diversos temas relacionados con la tributación y el gasto público, llegando a la conclusión de que los “impuestos pueden influir significativamente en el bienestar económico y que la neutralidad impositiva constituye una herramienta fundamental para minimizar las distorsiones en la economía”.⁷⁴

Ahora bien, al tratar los principales fundamentos que confluyen y dan viabilidad al principio rector de la neutralidad impositiva se destacan por una parte la equidad, pues, en el ámbito fiscal se puede conceptualizar como un principio fundamental que busca tratar a todos los contribuyentes de manera justa y equitativa, evitando privilegios o discriminaciones en la aplicación de las normas tributarias.

⁷³ Desiderio Romero Jordán, “Tipo medio efectivo y neutralidad impositiva: Comentarios y evidencia para el caso español”, *Revista Asturiana de Economía*, n.º 26 (2003): 187, <https://dialnet.unirioja.es>.

⁷⁴ Anthony B. Atkinson y Joseph E. Stiglitz, *Conferencias sobre economía pública* (Princeton: Princeton University Press, 1980). 7.

En palabras de la autora Eddy de la Guerra, la equidad tributaria, en sus dimensiones de horizontalidad y verticalidad, se encuentra en estrecha relación con la igualdad tributaria. Esta última se traduce en la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de las posibilidades económicas de cada individuo,⁷⁵ no se puede tratar igual a los que son desiguales.

La equidad tributaria en Ecuador se consolidó como una máxima dentro del derecho tributario nacional a través de la disposición final segunda de la ley reformativa para la Equidad Tributaria. Esta ley, publicada en el registro oficial suplemento 242 de 29 de diciembre de 2007 mediante decreto legislativo, introdujo diversas reformas al código tributario, incluyendo modificaciones a la Ley de Régimen Tributario Interno, al impuesto a la renta, al impuesto al valor agregado, al impuesto a los consumos especiales y al régimen impositivo simplificado.

Cabe destacar dentro de esta línea, la creación de nuevos impuestos reguladores entre ellos, el impuesto a los ingresos extraordinarios, el impuesto a las tierras rurales, el impuesto a los activos en el exterior y el impuesto a la salida de divisas (ISD).

Otro principio rector que confluye en esta simbiosis es la eficiencia económica, se puede acotar con una simple deducción que la eficiencia económica en el ámbito tributario persigue un objetivo fundamental, el cual es evitar que los impuestos distorsionen las decisiones económicas de los agentes económicos que confluyen en la relación fiscal. De esta manera, se busca que los recursos se asignen de forma óptima y eficiente, de acuerdo con las preferencias individuales y las condiciones del mercado.

En palabras del autor Álvaro Mejía Salazar, la eficiencia económica está supeditada y orientada a minimizar los costos administrativos asociados a la recolección, gestión y aplicación de los ingresos provenientes de impuestos y tasas. Por lo tanto, estos costos deben reflejar el gasto social necesario para determinar la verdadera capacidad contributiva en beneficio del interés público, con el menor esfuerzo tanto para la autoridad fiscal como para los contribuyentes involucrados en el ámbito tributario.⁷⁶

Al respecto, José Yáñez Henríquez destaca lo siguiente:

⁷⁵ Eddy De la Guerra Zúñiga, "El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación con la Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta", (tesis de Maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010), 36, [https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR% c3% a9gimen% 20tributario.pdf](https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-GuerraR%c3%a9gimen%20tributario.pdf)

⁷⁶ Álvaro Renato Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 60.

Cuando la economía está operando eficientemente, no existe espacio para mejorar el bienestar de alguien a menos que algunas personas sean beneficiadas a expensas de otras. Un corolario a esta definición es que una asignación ineficiente de recursos es una en la cual es posible, a través de un cambio en la asignación de recursos, dejar alguna persona o personas en mejor posición (con más bienestar) sin dejar a nadie en peor posición (con menos bienestar).⁷⁷

El texto citado subraya la importancia central de la equidad tributaria para garantizar la neutralidad impositiva. En este contexto, el diseño óptimo de los impuestos debe priorizar el bienestar económico general, minimizando las distorsiones que puedan afectar la eficiencia en la asignación de recursos.

Un sistema tributario eficiente debe estructurarse de manera que minimice las distorsiones en los mercados, preservando así su funcionamiento óptimo. De principios, emergen como un elemento clave para garantizar la neutralidad impositiva. De igual forma, un sistema tributario se caracteriza por su claridad y facilidad de comprensión, reduciendo la carga administrativa tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria.

En el caso de Ecuador, se debe destacar que no cuenta con un sistema tributario integrado, sino más bien con un régimen tributario. Esta distinción, implica que el conjunto de normas fiscales ecuatorianas puede no estar completamente coordinado o integrado como lo estaría en un sistema tributario comprensivo. “En cuanto al régimen tributario, vale destacar que la Constitución lo concibe como elemento de reforma y equidad social, pues no sólo señala que se dará prioridad a los impuestos directos, sino que enfatiza en la redistribución de la riqueza y fija los principios bajo los cuales operará este régimen tributario”.⁷⁸

Por otro lado, la evolución histórica del régimen tributario ecuatoriano ha sido documentada por los autores Diana Arias,⁷⁹ Edwin Buenaño,⁸⁰ Nicolás Oliva,⁸¹ y José Ramírez,⁸² quienes trazan su desarrollo desde 1950 hasta 1999. Estos autores destacan que durante este período, se pudieron observar los intentos de modernización y las dificultades para establecer un sistema coherente y eficiente.

⁷⁷ José Yáñez Henríquez, “Tributación: Equidad y/o Eficiencia”, *Centro de Estudios Tributarios*, n.º 88 (2017): 234.

⁷⁸ Juan J. Paz y Miño Cepeda, *Historia de los impuestos en Ecuador: Visión sobre el régimen impositivo en la historia económica nacional* (Quito: SRI-PUCE-THE, 2015), 41.

⁷⁹ Diana Arias et al., “Historia del Sistema Tributario Ecuatoriano 1950-1999,” *Fiscalidad 2* (2008): 85-124.

⁸⁰ *Ibíd.*

⁸¹ *Ibíd.*

⁸² *Ibíd.*

Ahora bien, el principio de neutralidad impositiva, aunque fundamental en la teoría tributaria moderna, no siempre se encuentra explícitamente en los marcos constitucionales. En el caso específico de Ecuador, este principio no está mencionado en la Constitución de 2008, la cual establece otros principios para el régimen tributario como generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria consagrados en el artículo 300 de dicho cuerpo constitucional. Estos principios, cuando se aplican de manera coherente, pueden contribuir a un régimen tributario que minimice las distorsiones económicas y se acerque al ideal de neutralidad.

Como señala el tesista Edwin Colcha, la simplicidad fiscal busca “facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias y mejorar la eficiencia administrativa, minimizando recargos y procedimientos adicionales”⁸³ Al simplificar el sistema tributario, se promueve la transparencia, la equidad y se reduce el riesgo de errores y evasión fiscal.

Si olvidar que Ecuador posee un régimen tributario más no un sistema tributario simple, ambos teóricamente contribuyen significativamente a fortalecer el principio de neutralidad impositiva al evitar distorsiones en las decisiones económicas de los contribuyentes. Al reducir la carga administrativa y las complejidades innecesarias, se fomenta un entorno empresarial más competitivo y eficiente, donde las decisiones se basan en criterios económicos más que fiscales. En última instancia, la simplicidad tributaria contribuye a un funcionamiento más eficiente de la economía y a una distribución más justa de la carga fiscal.

2.1.1. Importancia y aplicación del principio de neutralidad impositiva en la política tributaria

El principio de neutralidad impositiva constituye un pilar fundamental en la arquitectura de cualquier sistema tributario, tanto a nivel nacional como internacional. Este principio postula que el régimen fiscal debe diseñarse de manera que no distorsione las decisiones económicas de los agentes, promoviendo así una asignación eficiente de los recursos y un entorno económico más equitativo. Como acertadamente señala Jorge

⁸³ Edwin Colcha, “El recargo tributario: ¿Naturaleza recaudatoria o sancionatoria?” (tesis maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2014), 170, <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4687/1/SM170-Colcha-El%20recargo.pdf>.

Ugarte, la neutralidad impositiva busca “optimizar los recursos públicos para obtener el máximo resultado posible (ingreso) al mínimo costo”.⁸⁴

Así, la ausencia de neutralidad impositiva puede generar diversas distorsiones en la economía. Por ejemplo, tasas impositivas elevadas sobre determinados bienes o actividades pueden desincentivar su producción y consumo, alterando la composición de la oferta y la demanda. Asimismo, la imposición de tasas diferenciadas para diversas formas jurídicas puede inducir a las empresas a tomar decisiones sobre su estructura legal que no necesariamente maximizan la eficiencia económica.

La neutralidad impositiva no solo influye en las decisiones de inversión, sino que también incide en otras decisiones económicas relevantes, como el consumo, el ahorro y la elección de la forma jurídica empresarial. Un sistema tributario neutral busca que la carga tributaria se distribuya de manera equitativa entre los distintos contribuyentes y que no favorezca o desfavorezca a ningún sector económico en particular.

Al respecto, Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, citan lo siguiente:

En este sentido, son varios los autores que han señalado que las políticas de incentivos tributarios han sido efectivas únicamente cuando se han establecido en países con cierta estabilidad política y económica, con seguridad jurídica, que cuentan con mano de obra calificada, con un buen nivel de infraestructura y con cierta apertura comercial. Así, la evidencia disponible para los países en desarrollo muestra que estos incentivos han tenido una influencia limitada en las decisiones de inversión de las empresas, siendo solamente más relevantes en aquellos casos en que las empresas se encuentren en el margen.⁸⁵

La falta de neutralidad impositiva puede generar diversas distorsiones en la economía. Por ejemplo, impuestos elevados sobre determinados bienes o actividades pueden desincentivar la producción y el consumo de esos bienes, alterando la composición de la producción y el consumo. Asimismo, impuestos diferenciados para diferentes formas jurídicas pueden distorsionar las decisiones de las empresas sobre su estructura legal.

Es importante subrayar que la neutralidad impositiva no es un objetivo absoluto, sino más bien un ideal al que se aspira. En la práctica, es complejo diseñar un sistema tributario completamente neutral, siendo aún más difícil al tratarse de un régimen tributario irregular. Dado que los gobiernos suelen emplear los instrumentos fiscales para alcanzar objetivos de política económica más amplios, como la redistribución del ingreso

⁸⁴ Ugarte, “Recaudación tributaria ecuatoriana”, párr. 12.

⁸⁵ Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá, “Macroeconomía del desarrollo: Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”, *CEPAL Macroeconomía del desarrollo*, n.º 77 (2009): 201, <https://n9.cl/met74>.

o la corrección de externalidades. No obstante, es fundamental buscar un equilibrio entre la neutralidad impositiva y otros objetivos de política fiscal.

En el caso de Ecuador, durante la pandemia, la política tributaria se diseñó con el objetivo de preservar, en la medida de lo posible, la neutralidad impositiva para no desincentivar la actividad económica. Se implementaron ajustes con el fin de mantener la equidad y la eficiencia del sistema tributario, a pesar de las adversas condiciones económicas derivadas de la crisis sanitaria.

3. Política tributaria ecuatoriana

Antes de entrar de lleno en la política tributaria ecuatoriana, debemos recordaar que la política tributaria es una parte fundamental de la política fiscal. Según el destacado economista *Richard Musgrave*, la política fiscal abarca “el uso de medidas presupuestarias para influir en la actividad económica”.⁸⁶ Dentro de este marco, la política tributaria se enfoca específicamente en el diseño y administración del sistema impositivo.

Por otra parte, *Joseph Stiglitz*, Premio Nobel de Economía, ofrece una perspectiva más detallada sobre la política tributaria en relación con los objetivos constitucionales:

La política tributaria no se trata simplemente de recaudar ingresos para el gobierno. Refleja algunos de los valores más fundamentales de la sociedad: nuestras actitudes hacia la desigualdad, la naturaleza de nuestra sociedad, nuestra preocupación por el medio ambiente, e incluso nuestra concepción de la familia.⁸⁷

Esta definición subraya que la política tributaria no son meras acciones de los gobernantes, sino que debe alinearse con los objetivos fundamentales establecidos en la constitución de un país.

Para el autor *Fritz Neumark*, en su obra *Principios de la Imposición*, enfatiza aún más esta idea: “La política tributaria debe ser concebida de modo que resulte lo más adecuada posible para la consecución de los fines de la política económica y social del Estado, fines que, en un Estado de Derecho, han de estar determinados por la Constitución”.⁸⁸

⁸⁶ Richard A. Musgrave y Peggy B. Musgrave, *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*, 5ª ed. (Madrid: McGraw-Hill, 1992), 3.

⁸⁷ Joseph E. Stiglitz, *La economía del sector público*, 3ª ed. (Barcelona: Antoni Bosch, 2000), 475.

⁸⁸ Fritz Neumark, *Principios de la Imposición*, 2ª ed. (Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994), 406.

Afincados los conceptos anteriores, se pueden afirmar que la política tributaria es un tema complejo y en constante evolución. Por ende, la política tributaria ecuatoriana no puede ser indiferente a esta realidad que ha sido moldeada por factores históricos, económicos y sociales. A lo largo de su historia, dicha política ha experimentado diversas transformaciones, reflejando los cambios en el modelo económico del país y las necesidades de financiamiento del Estado.

Hasta 2006, luego de la dolarización, la política fiscal ecuatoriana fue contractiva, según datos del Banco Central del Ecuador (2018a). Los ingresos tributarios como porcentaje del PIB se mantuvieron bajos, no superando el 9%. A partir de 2007, con la llegada de Rafael Correa al poder, Ecuador adoptó una política fiscal expansiva, que se ha mantenido hasta la actualidad. Esta política se caracterizó por un aumento significativo de los ingresos tributarios como porcentaje del PIB, alcanzando un promedio del 13,67% entre 2007 y 2018 [...] Durante este periodo, los impuestos sobre la renta representaron alrededor del 29% de los ingresos tributarios, mientras que los impuestos indirectos (IVA y consumos especiales) aportaron casi el 50%. Esta tendencia indica un avance hacia un sistema tributario más progresivo, donde los impuestos directos, que suelen recaer en los sectores de mayores ingresos, ganaron mayor relevancia.⁸⁹

La política tributaria en Ecuador se caracteriza por su adaptabilidad y por basarse en un régimen tributario, no un sistema tributario como ya se indicó en líneas anteriores. “Esta política promueve la redistribución de la riqueza, el estímulo al empleo, la producción de bienes y servicios, y fomenta conductas ecológicas, sociales y económicas responsable”⁹⁰ Este capítulo analizará las principales reformas impositivas implementadas en Ecuador durante la pandemia de la COVID-19, evaluando su alineación con el principio de neutralidad impositiva.

3.1. Evolución histórica de la política tributaria en el Ecuador

Dando continuidad a la investigación dentro de este subcapítulo se procede a realizar un recorrido histórico de la política fiscal-tributaria en Ecuador, desde la época colonial hasta principios del siglo XXI, resaltando los cambios y continuidades en el sistema tributario y su relación con el contexto político y económico del país.

Para Leonardo Espinosa, esta evolución la determina de la siguiente manera: La primera etapa la abarca en la época colonial, donde el autor destaca el dominio del sistema

⁸⁹ Omar Gabriel Mejía Flores, Ricardo Pino Jordán y Carlos Gabriel Parrales Choez, “Políticas tributarias y la evasión fiscal en la República del Ecuador. Aproximación a un modelo teórico”, *Revista Venezolana de Gerencia* 24, n.º 88 (2019): 1147, <https://www.redalyc.org/journal/290/29062051010/html/>.

⁹⁰ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

tributario español, basado en el trabajo forzado indígena y en impuestos como los diezmos y alcabalas.

Una segunda etapa después de esta época colonial se da en los primeros años de la república, donde el Predominio de un sistema tributario al servicio de los intereses de la oligarquía, con énfasis en impuestos indirectos y una fuerte carga tributaria sobre los sectores populares.⁹¹ Durante los primeros años de independencia, el sistema tributario era rudimentario y se basaba principalmente en impuestos aduaneros y directos muy limitados. A partir, del año 1900 con la creciente necesidad de ingresos para financiar el desarrollo y las reformas, “[...] se introdujeron impuestos más estructurados, aunque aún eran bastante primitivos y estaban sujetos a cambios frecuentes”.⁹²

Saliendo ya de la época colonial y la etapa temprana de la república es el mismo Leonardo Espinosa que nos traslada a las principales reformas del siglo XX. Este siglo estuvo marcado por implementación de políticas proteccionistas, dependencia de los ingresos petroleros y reformas tributarias orientadas a ampliar la base tributaria y modernizar la administración tributaria. Es decir, que entre los años 1930 al 1940 en respuesta a la gran depresión y el crecimiento económico, Ecuador comenzó a adoptar un sistema tributario más estructurado. A partir de los años 1950 se establecieron impuestos sobre la renta y se introdujeron reformas para mejorar la administración fiscal.⁹³ Mientras que en los años 1960-1970 se implementaron reformas significativas para modernizar el sistema tributario, incluían “otros impuestos que comprendían cerca de 100, fueron en su mayoría indirectos y representaban el 4,88% de las recaudaciones totales”.⁹⁴ Durante este período, el Ecuador comenzó a diversificar sus fuentes de ingresos y a fortalecer su sistema de impuestos.

Cabe destacar que debido a los ajustes estructurales y crisis dadas entre los años (1980-1990) esta crisis económica y la deuda externa llevaron a reformas estructurales en la política tributaria. Se implementaron ajustes para enfrentar la crisis fiscal, incluyendo la ampliación de la base impositiva y la introducción de impuestos indirectos como el IVA.

⁹¹ Leonardo Espinosa, “Políticas tributarias y redistributivas en la historia estatal del Ecuador”, *Revista Fiscalidad SRI*, n.º 3 (2009): 94; <http://hdl.handle.net/10469/3868>.

⁹² *Ibíd.*, 96.

⁹³ Diana Arias, et al, “Historia del sistema tributario ecuatoriano 1950-1999”, *Fiscalidad SRI*, *Revista Fiscalidad SRI*, n.º 11 (2015): 94-5: <https://www.sri.gob.ec/historico-revista-fiscalidad>.

⁹⁴ *Ibíd.*, 97.

Finalmente, para los años 1990 la política tributaria se enfocó en la estabilización económica y la reforma del sistema impositivo para mejorar la eficiencia y la equidad. Se promovió la simplificación de los impuestos y se realizaron esfuerzos para combatir la evasión fiscal.⁹⁵

Dentro del análisis planteado, debemos destacar la política tributaria a partir del año 2000 que ha estado en mano de los últimos tres gobiernos que ostentaron el poder en Ecuador hasta 2022, entre ellos están los gobiernos de Rafael Correa (2007-2017), Lenin Moreno (2017-2021) y Guillermo Lasso (2021-2022). Sin embargo, antes de entrar a analizar las acciones realizadas en los periodos presidenciales antes descritos, y si las políticas fiscales y tributarias están alejadas o acertadas en el marco de los objetivos definidos en los artículos 285 y 300 de la Constitución.

Es importante recordar que estos artículos establecen los fundamentos de la política fiscal y el régimen tributario, respectivamente. Aunque están íntimamente relacionados, cada uno tiene un enfoque distinto y complementario dentro del marco económico y social del país.

El artículo 285 se centra en la política fiscal en su conjunto, estableciendo tres objetivos específicos. El primero de estos es “[e]l financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos”.⁹⁶ Este objetivo subraya el papel fundamental de la política fiscal en la provisión de recursos para el funcionamiento del Estado y la inversión pública.

El segundo objetivo mencionado en dicho artículo es “[l]a redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados”.⁹⁷ Este punto es crucial, ya que establece explícitamente la función redistributiva de la política fiscal, reconociendo el papel de los tributos en este proceso.

El tercer objetivo se refiere a “[l]a generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables”.⁹⁸ Este objetivo resalta el papel de la política fiscal como herramienta para orientar la actividad económica hacia fines sociales y ambientales.

Por otro lado, el artículo 300 se enfoca específicamente en el régimen tributario, estableciendo los principios que deben regirlo. Estos principios como ya se mencionó en

⁹⁵ *Ibíd.*, 98.

⁹⁶ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 285.

⁹⁷ *Ibíd.*

⁹⁸ *Ibíd.*

líneas anteriores son: “generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”.⁹⁹ Es notable la inclusión de principios tanto técnicos (como la eficiencia y la simplicidad administrativa) como de justicia social (como la equidad y la progresividad).

Un punto de convergencia entre ambos artículos es el énfasis en la redistribución. Mientras que el artículo 285 lo menciona como un objetivo de la política fiscal en general, el artículo 300 especifica que “[s]e priorizarán los impuestos directos y progresivos”,¹⁰⁰ lo cual es una herramienta concreta para lograr esa redistribución.

Otro punto de coincidencia es el enfoque en estimular la producción y la inversión. El artículo 285 lo menciona como un objetivo de la política fiscal, mientras que el artículo 300 establece que la política tributaria “estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios”.¹⁰¹

Sin embargo, el artículo 300 va más allá al especificar que la política tributaria también promoverá “conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.¹⁰² Esto amplía el alcance de la política tributaria más allá de lo puramente económico, convirtiéndola en una herramienta para promover comportamientos socialmente deseables.

En conclusión, si bien el artículo 285 establece los objetivos generales de la política fiscal, el artículo 300 se centra en los principios específicos que deben regir el régimen tributario y los objetivos particulares de la política tributaria. Juntos, estos artículos proporcionan un marco constitucional integral para la gestión de las finanzas públicas y el régimen tributario en Ecuador, con un fuerte énfasis en la redistribución, el desarrollo económico y la responsabilidad social y ambiental.

Ahondado en el análisis de los artículos 285 y 300 es momento de cotejar si las políticas fiscales y tributarias entre los periodos 2000 a 2022, estuvieron alejadas o acertadas en el marco de los objetivos definidos de la Constitución.

El gobierno de Rafael Correa como se mencionó en líneas anteriores se caracterizó por una política fiscal expansiva, con un incremento significativo del gasto público. Según el economista ecuatoriano Pablo Lucio Paredes, “el gasto público pasó del 21% del PIB en 2006 al 44% en 2014, financiado en gran parte por los altos precios

⁹⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

¹⁰⁰ *Ibíd.*

¹⁰¹ *Ibíd.*

¹⁰² *Ibíd.*

del petróleo y el endeudamiento”.¹⁰³ Esta expansión del gasto público se alineaba con el primer objetivo del artículo 285, que es el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. Sin embargo, se puede argumentar que “este modelo no fue sostenible a largo plazo y generó desequilibrios macroeconómicos”.¹⁰⁴

En cuanto a la política tributaria, el gobierno de Rafael Correa implementó varias reformas. Como señala el autor Édison Toro Calderón, “se introdujeron nuevos impuestos y se aumentaron las tasas de los existentes, con un énfasis en los impuestos directos y progresivos, en línea con el artículo 300 de la Constitución”.¹⁰⁵ No obstante, el mismo autor también advierte que “la complejidad del sistema tributario aumentó, alejándose del principio de simplicidad administrativa establecido en el mismo artículo”.¹⁰⁶

El gobierno de Lenin Moreno se enfrentó a una situación económica complicada y adoptó una política fiscal más restrictiva. Según el análisis de la economista Magdalena Barreiro, “se implementaron medidas de austeridad y se buscó reducir el déficit fiscal, lo que llevó a una disminución del gasto público”.¹⁰⁷ Estas acciones, si bien buscaban la sostenibilidad fiscal, podrían considerarse alejadas del objetivo de financiamiento de servicios y bienes públicos del artículo 285.

En cuanto a la política tributaria, la misma autora señala que “el gobierno de Moreno intentó simplificar el sistema tributario y promover la inversión, lo que se alinea con los principios de simplicidad administrativa y el objetivo de generar incentivos para la inversión mencionados en los artículos 300 y 285, respectivamente”.¹⁰⁸ Sin embargo, estas medidas fueron criticadas por algunos sectores por considerarlas regresivas.

El gobierno de Guillermo Lasso, en su primer año, implementó la Ley de Desarrollo Económico.¹⁰⁹ El jurista ecuatoriano César Montaña Galarza argumenta que “esta ley buscó promover la inversión y la generación de empleo, alineándose con el tercer objetivo del artículo 285”.¹¹⁰ Sin embargo, el autor también señala que “algunas de las

¹⁰³ Pablo Lucio Paredes, “Análisis de la política económica ecuatoriana 2007-2017”, *Revista Economía y Política* 13, n.º 26 (2018): 15-38.

¹⁰⁴ *Ibíd.*, 30.

¹⁰⁵ Edison Toro Calderón, “Evolución del sistema tributario ecuatoriano 2007-2016”, *Foro: Revista de Derecho*, n.º 27 (2017): 5-26.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, 20.

¹⁰⁷ Magdalena Barreiro, “Política fiscal y tributaria en Ecuador: Un análisis del período 2017-2021”, *Estudios de Política y Economía* 5, n.º 2 (2022): 45-67.

¹⁰⁸ *Ibíd.*, 55.

¹⁰⁹ Ecuador, *Ley orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal*, Registro Oficial Suplemento 587, 29 de noviembre 2021.

¹¹⁰ César Montaña Galarza, “La Ley de Desarrollo Económico de 2021: Análisis desde la perspectiva constitucional”, *Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil* 2, n.º 35 (2022): 1-20.

medidas podrían considerarse alejadas del principio de progresividad establecido en el artículo 300”.¹¹¹

En concreto, cada gobierno ha desarrollado a través de actos burocráticos o de administración aspectos que se alinean con ciertos aspectos de los artículos 285 y 300, mientras que se alejan de otros. Esto refleja la complejidad de equilibrar los diversos objetivos y principios establecidos en la Constitución en el contexto de las cambiantes realidades económicas y políticas del país dentro del contexto del régimen tributario nacional.

Por otra parte, los principales desafíos como se ha mencionado a lo largo de este trabajo de investigación han sido evitar a toda costa la evasión fiscal, la informalidad y la presión por reducir impuestos. Esta evolución ha transitado desde un sistema basado en impuestos indirectos hacia uno más diversificado, con una mayor importancia del impuesto a la renta y salir de la dependencia crónica de los ingresos del petróleo, pues el régimen tributario ecuatoriano estaba altamente dependiente de los ingresos provenientes del petróleo. Las fluctuaciones en los precios internacionales del crudo afectaban significativamente la estabilidad fiscal del país.

Idealmente, la política tributaria ha estado fuertemente influenciada por el modelo económico predominante en cada época, adaptándose a las necesidades de financiamiento del Estado y a los intereses de los grupos dominantes. A lo largo de la historia, el régimen tributario ecuatoriano ha tendido a favorecer a los sectores más ricos y ha enfrentado el desafío de la evasión fiscal.

4. Análisis de las principales medidas tributarias implementadas durante la pandemia

Antes de profundizar en el tema, es importante recordar la estructura tributaria del Ecuador y sus principales tributos. Esta se subdivide en dos categorías principales según el tipo de contribuyente:

- Impuestos directos e indirectos:
 - Impuestos directos: Gravan la renta o patrimonio de las personas físicas o jurídicas. “Los impuestos directos son aquellos que gravan manifestaciones

¹¹¹ *Ibíd.*, 15.

completas de capacidad contributiva y, por lo mismo, tienen en cuenta de manera inmediata la situación de la persona (natural o jurídica) que tiene el gravamen a su cargo”.¹¹² Ejemplos: impuesto a la renta (IR), impuesto a las herencias, legados y donaciones.

- Impuestos indirectos: Gravan el consumo de bienes y servicios. “Los impuestos indirectos, por su parte, gravan manifestaciones parciales de capacidad contributiva o, si se quiere, manifestaciones mediatas, y no tienen en cuenta, de manera inmediata, la situación de la persona que tiene a su carga el impuesto”.¹¹³ Ejemplos: impuesto al valor agregado (IVA), impuesto a los consumos especiales (ICE).
- Tributos nacionales, municipales o seccionales: Al igual que en muchas naciones del mundo, Ecuador ha adoptado como principales impuestos nacionales o de potestad de la administración central los siguientes:
 - Impuestos nacionales: recaudados por la administración tributaria central (Servicio de Rentas Internas - SRI) y el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador (SENAE). Ejemplos: IR, IVA, ISD, ICE.
 - Impuestos municipales: recaudados por los gobiernos autónomos descentralizados municipales. Ejemplos: impuesto predial, impuesto a los espectáculos públicos, patente municipal.
- Impuestos municipales: Entre los impuestos recaudados por los gobiernos autónomos descentralizados municipales se destacan:
 - Impuesto Predial: grava la propiedad de bienes inmuebles ubicados dentro del territorio municipal.
 - Impuesto a los Espectáculos Públicos: grava la realización de espectáculos públicos, como conciertos, eventos deportivos, etc.
 - Patente Municipal: grava el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios dentro del territorio municipal.

Dentro del conjunto de tributos en Ecuador, se incluyen tanto las tasas como las contribuciones especiales o de mejoras. Estos componentes forman parte del universo de impuestos e ingresos que alimentan la administración central y municipal. Es importante destacar que “los ingresos en Ecuador por concepto de impuestos representan el 50,24%,

¹¹² Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 2.^a ed. (Bogotá: Editorial Temis, 2005), 258.

¹¹³ *Ibíd.*

los otros ingresos tributarios el 8,69%, y por cuenta de financiamiento de derivados deficitarios, un 15,01%”.¹¹⁴ Esto convierte a los tributos en la fuente de ingresos primordial del régimen tributario ecuatoriano.

Sin embargo, la pandemia de la COVID-19 impulsó la implementación de diversas medidas tributarias en Ecuador. Estas reformas estuvieron orientadas a mejorar la recaudación, fomentar la equidad fiscal y apoyar a los sectores más afectados por la crisis sanitaria. Entre estas reformas se destacaron el impuesto a los servicios digitales y el impuesto a los pronósticos deportivos.

En septiembre de 2020, el SRI implementó un impuesto a las transacciones digitales mediante la Ley simplicidad y progresividad tributaria¹¹⁵ y en su respectivo reglamento,¹¹⁶ que reformó la ley de régimen tributario interno.¹¹⁷ Este impuesto grava las compras en plataformas internacionales, como *Uber*, *Playstation Network*, *Spotify*, *Airbnb*, *Netflix*, *Amazon*, *Microsoft*, entre otros. Las importaciones de servicios digitales prestados por empresas no residentes en el país deben incluir el cobro del 12% de IVA”.¹¹⁸

Debido a la imposibilidad de movilidad humana y, por lo tanto, de recursos que sufrió el país y todo el resto del mundo durante la pandemia, Ecuador se vio inmerso en un fenómeno nunca antes visto el repunte desproporcionado del comercio electrónico. Las transacciones en línea para afrontar consumos en entretenimiento, alimentación, etc., representaron un desafío tributario y económico para una Administración Tributaria tradicional, parsimoniosa y ortodoxa, con cientos de procesos administrativos complejos y dogmáticos.

Para tener una idea de la magnitud del tema en cuestión, es importante destacar que las transacciones en línea del 2022, especialmente durante la pandemia, y en el año 2023, fueron considerablemente superiores a las de los años previos a la pandemia, para traer un contexto claro de estas transacciones se debe considerar la siguiente información:

Los ecuatorianos gastaron USD 457 millones en servicios de plataformas digitales como *Netflix*, *Disney Plus*, *Spotify*, *Uber* y *Tinder*, entre septiembre de 2020 y marzo de 2022. Eso quiere decir que cada mes estas empresas facturan, en promedio, USD 25 millones,

¹¹⁴ Gabith Miriam Quispe Fernández, et al., “Las reformas tributarias en el Ecuador: Análisis del periodo 1492 a 2015”, *Revista Espacios* 40, n.º 13 (2019): 21-3, <https://www.revistaespacios.com/a19v40n13/a19v40n13p21.pdf>.

¹¹⁵ Ecuador, *Ley orgánica de simplificación y progresividad tributaria*, Registro Oficial, Suplemento 111, 31 de diciembre de 2019.

¹¹⁶ Ecuador, *Reglamento a ley orgánica de simplificación progresividad tributaria*, Suplemento Registro Oficial 260, Suplemento segundo, 04 de agosto del 2020.

¹¹⁷ Ecuador, *Ley de régimen tributario interno*, Registro Oficial, Suplemento 46, 17 de noviembre de 2004.

¹¹⁸ Ecuador, *Ley orgánica de simplificación y progresividad tributaria*, art. 63.3.

de este capítulo con la finalidad de mitigar en gran parte la falta de ingresos y fuentes de trabajo que afectaron a los contribuyentes. Una medida controvertida fue la introducción de la llamada “contribución humanitaria” en 2020. El tributarista Romeo Carpio Rivera argumenta que “aunque esta medida buscaba generar ingresos adicionales para enfrentar la crisis, su implementación generó debates sobre su constitucionalidad y su impacto en la capacidad contributiva de los ciudadanos”.¹²⁴

En la misma línea, el 20 de junio de 2023, mediante la reforma tributaria, denominada ley para el fortalecimiento de la economía familiar,¹²⁵ el régimen ecuatoriano adoptó un impuesto especial denominado impuesto a la renta única a los operadores de pronósticos deportivos. Este impuesto “trata de un Impuesto Único del 15% mensual sobre los ingresos que reciben los operadores de las plataformas de pronósticos deportivos o apuestas en línea localizadas en Ecuador”.¹²⁶

En el articulado correspondiente de la ley a este impuesto, dicta:

Objeto del impuesto. - Se establece un impuesto a la renta único sobre los ingresos percibidos por los operadores de pronósticos deportivos realizadas a través de internet o cualquier otro medio.¹²⁷

Hecho generador.- El hecho generador del impuesto será la percepción de ingresos de fuente ecuatoriana por actividades de pronósticos deportivos desarrollados en vivo, a través de internet o cualquier otro medio.¹²⁸

Este tipo de impuesto puede generar opiniones encontradas. Por un lado, es comprensible que el gobierno de turno busca generar ingresos para financiar servicios públicos. Las apuestas deportivas online se han vuelto muy populares y generan grandes ganancias para estas empresas. Por lo tanto, es lógico pensar que deban contribuir al bienestar general. Sin embargo, es importante analizar cuidadosamente sus implicaciones y asegurarse de que sea una medida justa y equitativa para todos los involucrados (jugadores o contribuyentes y las empresas).

De igual manera, la creación de un impuesto único para esta actividad específica podría plantear cuestiones sobre el principio de igualdad tributaria. Sería necesario

¹²⁴ Romeo Carpio Rivera, “La contribución humanitaria en Ecuador: Entre la necesidad fiscal y los principios constitucionales”, *Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil* 2, n. °. 37 (2021): 1-20.

¹²⁵ Ecuador, *Ley para el fortalecimiento de la economía familiar*, Registro Oficial 335, Suplemento, 20 de junio de 2023.

¹²⁶ Primicias, “Reforma tributaria fue publicada en el registro oficial y ya está vigente”, *Primicias*, accedido el 10 de febrero de 2024, párr. 10, <https://www.primicias.ec/noticias/economia/reforma-tributaria-impuesto-renta-pronosticos-deportivos/>.

¹²⁷ Ecuador, *Ley para el fortalecimiento de la economía familiar*, art. 35.2.

¹²⁸ *Ibíd.*, art. 35.3.

evaluar si este tratamiento diferenciado está justificado por las particularidades de la actividad.

Otra arista que se puede colegir de las medidas o reformas tributarias adoptadas por el Ecuador en el contexto de la pandemia es que, de cierta manera, pretendieron frenar y atenuar el impacto en la distribución del ingreso y la equidad. Esto lo podemos ver reflejado en la reforma a la Ley de equidad tributaria. Dicha ley orgánica, desde un análisis dogmático y a criterio de este investigador, pretendía equiparar la distribución del ingreso y la equidad social en el país. Esta reforma se tradujo “en un incremento de la recaudación en términos reales del 263,39% en el período 2000-2018, pasando de \$3.051'713.293 en el año 2000 a \$10.758'797.706 en el año 2018, según datos del Banco Central del Ecuador (2018a) en la cuenta de operaciones del gobierno central. Todo ello soportado también por el fuerte aumento de los ingresos provenientes de empresas exportadoras de materias primas no tradicionales, según cifras del Banco Central del Ecuador (2018b)”.¹²⁹

En cuanto a los impuestos indirectos, la autora Eddy de la Guerra, señala que “se implementaron exenciones temporales del IVA para productos médicos y de primera necesidad, lo cual se alineaba con la necesidad de garantizar el acceso a estos bienes durante la emergencia sanitaria”.¹³⁰

Sin embargo, la autora también advierte que “estas medidas, aunque necesarias, podrían haber profundizado la dependencia del régimen tributario ecuatoriano en los impuestos indirectos, alejándose del mandato constitucional de priorizar los impuestos directos y progresivos”.¹³¹ Por otro lado, “las pérdidas por la pandemia de COVID-19 en Ecuador han significado la destrucción de 532,359 empleos y una caída de sus ingresos de USD 16,382 millones entre marzo y diciembre de 2020”.¹³²

Las medidas adoptadas pudieron tener un impacto significativo en diferentes grupos de la población. Ahora bien, es importante evaluar si estas medidas contribuyen a la política tributaria, es decir, ayudaron a reducir las desigualdades económicas y sociales o si, por el contrario, las agravaron. Cabe mencionar que estas medidas, además, afectaron y afectan la competitividad económica del país, su integración en la economía mundial,

¹²⁹ Ibarra Carrera et al., “Los tributos”, 77.

¹³⁰ Eddy de la Guerra Zúñiga, “Impuestos indirectos en Ecuador durante la pandemia: Análisis crítico”, *Revista de Derecho UASB-Ecuador* n.º 36 (2021): 101-20.

¹³¹ *Ibid.*, 115.

¹³² Ibarra Carrera, et al., “Los tributos en el Ecuador en tiempos de Covid-19”, *Revista Polo del Conocimiento*, n.º 70 (2022): 17.

la promoción de la inversión y el desarrollo sostenible, así como su impacto en la equidad y los principios de justicia social.

4.1. Análisis de la justificación económica y social de cada medida

Las medidas adoptadas por el Ecuador, fueron alineadas con el contexto global adoptadas por otros países de la región como los países miembros de la comunidad Andina, así como países europeos donde la pandemia generó sus primeros estragos, en este marco común que los sistemas tributarios internacionales adoptaron se armonizaron de cierta manera con el Ecuador, al igual que otros países de la región, buscó alinear su legislación fiscal y tributaria con normas establecidas por organizaciones como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) o el G20.

Las medidas tributarias adoptadas por Ecuador durante la pandemia como ya se resaltó en líneas anteriores tuvieron como objetivo “tuvieron un doble propósito: por un lado, mantener la recaudación fiscal en un momento de crisis económica, y por otro, proporcionar alivio a los sectores más afectados por la pandemia”.¹³³

Por su parte, la autora Eddy De la Guerra argumenta que “si bien las medidas tributarias implementadas durante la pandemia buscaban mitigar los efectos económicos de la crisis sanitaria, algunas de ellas plantearon desafíos en términos de equidad tributaria y cumplimiento de los principios constitucionales”.¹³⁴

En consecuencia, estas medidas buscaron prevenir la evasión y elusión fiscal a nivel nacional, mitigar los problemas sociales dados por la calamidad sanitaria mundial, apoyar a los sectores económicos y sociales más vulnerables afectados por la crisis sanitaria que vivía el mundo entero.

Solo para justificar una de las tantas medidas adoptadas, traigamos a colación la ley de desarrollo económico y sostenibilidad fiscal de 2022, que introdujo una serie de modificaciones al sistema tributario ecuatoriano, con el objetivo de estimular la economía, promover la inversión y generar mayor equidad.

Entre sus principales cambios se destacan:

- Impuesto a la Renta (IR) para personas naturales: Se estableció una nueva tasa del 37% para ingresos superiores a USD 100.000 anuales. Además, se

¹³³ José Ramírez Álvarez, “Política fiscal ecuatoriana en tiempos de COVID-19: Análisis y perspectivas”, *Revista de Economía y Política* 32, n.º 2 (2021): 45-62.

¹³⁴ Eddy De la Guerra Zúñiga, “Medidas tributarias en Ecuador durante la pandemia: Una evaluación crítica”, *Foro: Revista de Derecho*, n.º 35 (2021): 23-40.

reemplazó la deducción de gastos personales por un crédito tributario, con tasas variables según el nivel de ingresos.

- **Incentivos tributarios para empresas:** Se introdujeron nuevos gastos deducibles para empresas que inviertan en sostenibilidad, educación, cultura y proyectos sociales. Asimismo, se otorgaron beneficios tributarios a ciertos bienes y servicios, como insumos de bioseguridad, implementos de higiene femenina y vehículos eléctricos.
- **Impuesto a la herencia:** Se exoneró del impuesto a la herencia a los beneficiarios de primer grado de consanguinidad.
- **Impuesto a los consumos especiales:** Se eliminó el impuesto a los consumos especiales para vehículos motorizados eléctricos e híbridos.
- **Impuesto a la Salida de Divisas (ISD):** Se redujo el ISD en un punto porcentual de manera gradual y se estableció una exoneración para consumos en el exterior con tarjeta de débito o crédito hasta cierto límite.
- **Impuesto a la riqueza:** Se estableció un impuesto a la riqueza para personas con patrimonios superiores a USD 1 millón y para sociedades con patrimonios superiores a USD 5 millones.¹³⁵

Las medidas adoptadas durante la pandemia de COVID-19 en Ecuador tuvieron un impacto significativo en diferentes grupos de la población. Es crucial evaluar si estas medidas contribuyeron a reducir las desigualdades económicas y sociales o si, por el contrario, las agravaron. Además, es fundamental determinar si estas medidas apoyaron y fortalecieron la política tributaria del país. Sin embargo, para dar respuesta a la hipótesis planteada hagamos un breve análisis comparativo con una crisis sanitaria, política y económica que vivió el Ecuador con el terremoto del “16 de abril de 2016, con epicentro entre las parroquias Pedernales y Cojimíes del cantón Pedernales, en la provincia ecuatoriana de Manabí”.¹³⁶

En este contexto, podemos indicar que Manabí, una provincia que representa el 5,8% del PIB nacional, ha sufrido un doble golpe en los últimos años. El terremoto de 2016 y la pandemia de COVID-19 han mermado significativamente su economía, especialmente en el sector productivo. Estudios recientes revelan que la pandemia causó una contracción del 15% en los ingresos de las empresas, superando incluso el impacto

¹³⁵ SRI, “Información sobre impuestos”, SRI, acceso el 10 de febrero de 2024, párrs. 12-8, <https://www.sri.gob.ec/web/intersri/informacion-sobre-impuestos1>.

¹³⁶ Elizabeth Bravo, “El sismo del 16 de abril en Manabí visto desde la ecología política del desastre”, *Revista de Ciencias Sociales y Humanas*, n.º 26, (2017): 238.

del terremoto. Además, tanto el terremoto como la pandemia han provocado un aumento en el desempleo y el subempleo, con un mayor impacto en determinados sectores como el comercio y los servicios. A pesar de estos desafíos, la agricultura y la ganadería siguen siendo las principales fuentes de empleo en la provincia, aunque con una marcada diferencia en las ocupaciones por género.¹³⁷

Dentro del mismo contexto, el terremoto de 2016 y la pandemia de la COVID-19 representaron desafíos sin precedentes para Ecuador, demandando respuestas rápidas y efectivas por parte del gobierno. Ambas crisis generaron una necesidad urgente de reconstrucción, apoyo a las poblaciones afectadas y estabilización económica.

Para enfrentar las consecuencias del terremoto 2016, se implementaron medidas como la exención temporal de impuestos, facilidades de pago y la creación de fondos especiales para la reconstrucción. Estas acciones buscaban aliviar la carga financiera de los afectados y acelerar la recuperación económica de las zonas devastadas.¹³⁸

En la Pandemia de COVID-19 ante la crisis sanitaria y económica provocada por la misma, como se mencionó en líneas anteriores el gobierno ecuatoriano adoptó diversas medidas tributarias, como aplazamientos de pagos, exoneraciones y créditos fiscales, para brindar apoyo a empresas y ciudadanos afectados. Además, se implementaron programas de asistencia social financiados con ajustes fiscales.

Por lo tanto, los beneficios y desafíos de ambas crisis fueron, por una parte la Adaptabilidad, ya que las medidas tributarias en parte demostraron la capacidad del régimen tributario para adaptarse a situaciones de emergencia y brindar apoyo a los afectados. Se resalta la solidaridad, pues las exoneraciones y facilidades de pago reflejaron un enfoque solidario y humano ante las crisis.

A pesar, de lo expuesto las medidas implementadas no contribuyeron en su totalidad acelerar la recuperación económica en las zonas afectadas por el terremoto y a mitigar el impacto de la pandemia en la actividad económica. Algo similar sucedió con la pandemia que hasta la fecha de este trabajo aún se sienten los estragos socio economías que esta dejó.

Por otra parte cabe destacar que los principales desafíos se notaron, primero que las medidas de apoyo fiscal tuvieron un impacto significativo en la recaudación tributaria,

¹³⁷ Observatorio Ciudadano de Manabí, *Después de dos emergencias: efectos del terremoto y de la pandemia en la situación laboral y empresarial de Manabí* (Quito: Grupo FARO, 2020), 13-15.

¹³⁸ Kuffó Delgado, et al., “Los beneficios tributarios y su incidencia en la reactivación económica de Manabí, Ecuador, luego del terremoto del 16 de abril de 2016”, *Revista Economía y Desarrollo*, n.º 1 (2020): 48.

generando presiones sobre las finanzas públicas. El incremento del IVA del 12 al 14% esto provocó una clara brecha de evasión fiscal, puesto que la crisis económica exacerbó los problemas de evasión fiscal, dificultando la recaudación de ingresos. Por otra parte, la implementación de las medidas requirió de una rápida adaptación de los sistemas administrativos y generó desafíos en términos de eficiencia y transparencia.

Las experiencias del terremoto y la pandemia han dejado una huella significativa en la política tributaria ecuatoriana. Por un lado, han demostrado la importancia de contar con un sistema tributario flexible y capaz de responder a crisis. Por otro lado, han puesto de manifiesto la necesidad de fortalecer la capacidad de recaudación y de implementar mecanismos más eficientes para gestionar las emergencias.

Por todo lo anteriormente expuesto y analizado, en esta etapa de la investigación, ya podemos concluir que las medidas adoptadas y las reformas consolidadas estuvieron en línea con la política tributaria, sin embargo, no cumplieron las expectativas sociales. Estas iniciativas no solo pretendieron afianzar la estructura fiscal del Ecuador, sino que también intentaron promover la redistribución de la riqueza, el estímulo al empleo, la producción de bienes y servicios, y fomentar conductas ecológicas, sociales y económicas responsables,¹³⁹ como promulga la política tributaria del Ecuador.

Las exoneraciones fiscales y las ayudas directas implementadas durante ambas crisis tuvieron como objetivo aliviar la carga económica sobre los sectores más vulnerables de la población. En muchos casos, estas medidas lograron mitigar los efectos más severos de las crisis, contribuyendo a una cierta nivelación económica¹⁴⁰. Sin embargo, la eficacia de estas medidas no fue uniforme en todos los sectores. En algunos casos, las dificultades en la implementación y la persistente evasión fiscal limitaron el alcance de las políticas, lo que pudo haber resultado en un agravamiento temporal de las desigualdades.

En gran parte, las medidas adoptadas durante ambas crisis reforzaron la política tributaria existente al demostrar la capacidad del régimen para adaptarse y responder a emergencias. Las reformas introducidas se alinearon con los principios de equidad y progresividad, fundamentales en la política tributaria ecuatoriana. Las iniciativas fiscales implementadas intentaron promover una distribución más justa de la riqueza, con exoneraciones y ayudas dirigidas principalmente a los sectores más necesitados.

¹³⁹ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 300.

¹⁴⁰ Observatorio Ciudadano de Manabí, *Después de dos emergencias: efectos del terremoto y de la pandemia en la situación laboral y empresarial de Manabí* (Quito: Grupo FARO, 2020), 13-5.

En cuanto al estímulo al empleo y la producción, las exoneraciones fiscales y los incentivos a las empresas durante ambas crisis tenían como objetivo preservar y fomentar el empleo. Aunque los resultados varían según el sector, estas medidas ayudaron a mantener niveles de empleo en industrias clave. Las políticas tributarias también se diseñaron para apoyar la continuidad de la producción y el consumo, mitigando los efectos negativos de las crisis sobre la economía real.

Las reformas fiscales incluyeron incentivos para prácticas más sostenibles, promoviendo conductas responsables desde el punto de vista ecológico. Las medidas también buscaron fomentar la responsabilidad social corporativa, incentivando a las empresas a adoptar prácticas que beneficiaran a la comunidad y al medio ambiente. La implementación de facilidades de pago y reestructuración de deudas fiscales reflejó un enfoque responsable para mantener la estabilidad económica a nivel nacional.

5. Impacto en el principio de neutralidad impositiva

La pandemia de la COVID-19 trajo consigo una serie de desafíos económicos sin precedentes, obligando a los gobiernos a implementar medidas urgentes para mitigar sus efectos. En Ecuador, entre 2020 y 2022, se adoptaron diversas reformas tributarias con el objetivo de estabilizar la economía y garantizar la recaudación fiscal necesaria. Sin embargo, estas medidas impactaron significativamente el principio de neutralidad impositiva, un pilar fundamental para asegurar un régimen tributario equitativo y eficiente. Este estudio analiza las reformas implementadas durante este período, evaluando cómo afectaron la neutralidad impositiva y qué implicaciones tuvieron para los contribuyentes y la economía en general. A través de este análisis, se busca comprender mejor los retos y lecciones aprendidas en la política tributaria ecuatoriana frente a crisis globales.

5.1. Evaluación de cómo cada medida afectó el principio de neutralidad impositiva

Evoquemos criterios ya destacados en líneas anteriores que hicieron alusión al principio de neutralidad impositiva como principio fundamental en la teoría y práctica de la tributación, que como se ha recalado, busca garantizar que el sistema tributario no distorsione las decisiones económicas de los agentes y promueva la eficiencia en la

asignación de recursos. Es en esta concisa definición donde radica la evolución de la coherencia con el principio de neutralidad impositiva. Por tanto, este subtema entra como una gran conclusión del planteamiento de todo el trabajo de investigación trabajo. Por consiguiente, este sub capítulo analiza la coherencia de las políticas tributarias y fiscales y se hace un *símil* con la correcta aplicación del principio de neutralidad impositiva, evaluando en qué medida los impuestos afectan el comportamiento económico de manera equitativa y eficiente en la políticas tributarias y fiscales en el ámbito nacional.

Dentro del concepto de neutralidad impositiva, señalado en el capítulo segundo se pudo destacar ciertos rasgos fundamentales de dicho principio universal de la tributación, entre esto que; los impuestos no deben influir en las decisiones económicas de los agentes económicos, de modo que estos elijan sus opciones de consumo, inversión y producción en función de consideraciones económicas genuinas y no fiscales. Por otra parte, el principio de neutralidad busca minimizar las distorsiones en el mercado y promover la asignación eficiente de recursos.

Según el Centro interamericano de Administraciones tributarias (CIAT), sobre el tema refieren lo siguiente:

Es evidente entonces que los impuestos dinamizan la economía y por consiguiente constituyen un instrumento de la misma. Si ello es así, la pregunta que surge es: ¿no es posible en ciertos casos utilizar impuestos “neutros” que eviten la incidencia en cadena mencionada? Lo primero, antes de responder dicha pregunta, es ponernos de acuerdo en cuanto a lo que entendemos por impuestos “neutros”. A nuestro juicio un impuesto es neutro cuando reúne las siguientes características: i) no modifica las decisiones de los agentes económicos en la aplicación de los factores de la producción, ii) no crea en los factores de la producción un efecto sustitución o alteración, y iii) dichos aspectos indican que su finalidad es “recaudar”. (Lo expuesto, obviamente no comprende la “neutralidad económica” que podría tener un impuesto para los contribuyentes de derecho).¹⁴¹

Del texto propuesto se puede abordar una cuestión central importante en la teoría tributaria: la neutralidad de los impuestos. Al plantear la interrogante sobre la posibilidad de diseñar impuestos que no alteren las decisiones económicas de los agentes, el autor introduce un debate clásico en la disciplina. La definición de impuesto neutro que se ofrece, basada en la no modificación de las decisiones económicas, la ausencia de efectos sustitución y la finalidad recaudatoria, es un punto de partida sólido para el análisis.

¹⁴¹ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Los efectos económicos de los impuestos”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 23 de septiembre de 2014, párr. 14, <https://www.ciat.org/efectos-economicos-de-los-impuestos/>.

Sin embargo, es importante destacar que esta concepción de neutralidad es idealizada. En la práctica, es complejo diseñar un impuesto que cumpla con estos criterios de manera absoluta. La búsqueda de la neutralidad se justifica por su relación con la eficiencia económica. Por tanto, desde la dogmática idealista, podemos concluir que un sistema o régimen tributario eficiente es aquel que recauda los ingresos necesarios con el mínimo de distorsión en la asignación de recursos. No obstante, la neutralidad debe sopesarse con otros objetivos de política fiscal, como la equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria y la estabilidad macroeconómica.

Es fundamental reconocer que la neutralidad es un concepto relativo. Un impuesto puede ser considerado neutro en relación con una decisión económica específica, pero no necesariamente en relación con otras. Además, la neutralidad puede variar en el tiempo y en función de las características del mercado

Dentro de este tema debemos priorizar la evaluación de la coherencia con el principio de neutralidad impositiva. Por tanto, para lograr esta evaluación se debe partir de una premisa inmutable cuando se dice que los impuestos afectan el comportamiento de los agentes económicos y si generan distorsiones en la asignación de recursos. Esto se puede determinar, examinado tanto los impuestos directos como los indirectos, así como las exenciones, deducciones y otros incentivos fiscales que puedan afectar la neutralidad del sistema tributario. Según el Centro interamericano de Administraciones tributarias (CIAT) “los impuestos ‘no neutrales’ en cambio producen: i) alteraciones en las expectativas y decisiones de los agentes económicos, ii) genera por lo tanto un efecto sustitución al alterar el uso de los factores de la producción y iii) su objetivo si bien no deja de lado la recaudación generalmente tienen un carácter “finalista” [...] Ciertamente que es difícil concebir un impuesto ‘neutro’, por lo tanto partir de la hipótesis contraria constituiría un error de importancia considerando las consecuencias negativas que ello podría generar en la política económica”.¹⁴²

Hasta aquí se ha analizado que la neutralidad impositiva busca evitar distorsiones en la asignación de recursos; y, por otra parte, la evaluación de la coherencia con el principio de neutralidad impositiva invita a considerar si los impuestos están diseñados de manera que no distorsionen las decisiones económicas de los individuos y las empresas. Es por ello por lo que a continuación se identifican posibles distorsiones y desviaciones de la neutralidad impositiva en el diseño y aplicación de los impuestos:

¹⁴² *Ibíd.*, 22-3.

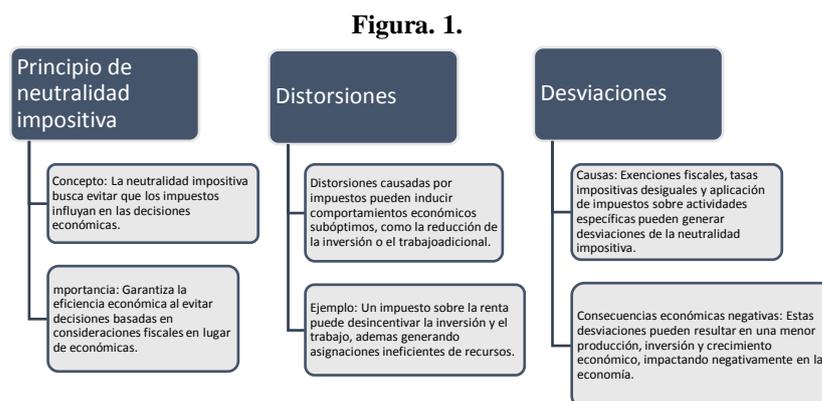


Grafico1. Distorsiones y desviaciones de la neutralidad impositiva

Elaboración: Basado en los articulistas; Jorratt De Luis y Serrano Mncilla, 2010

A partir del análisis del cuadro anterior, resulta fundamental reflexionar sobre la coherencia de las políticas tributarias y fiscales. En particular, el principio de neutralidad impositiva adquiere una relevancia crucial para garantizar que el sistema tributario promueva tanto la eficiencia como la equidad en la economía.

Identificar y corregir las posibles distorsiones y desviaciones de este principio es esencial para diseñar políticas fiscales más eficientes y equitativas, contribuyendo así al bienestar económico y social. En última instancia, este principio nos lleva a cuestionar si las políticas fiscales y los impuestos aplicados realmente mantienen un campo de juego nivelado para todos los agentes económicos.

6. Retos de la política tributaria a la vuelta de una pandemia

La pandemia de la COVID-19 ha dejado una profunda huella en las economías y sistemas tributarios de todo el mundo, y Ecuador no ha sido la excepción. A medida que el país comienza a recuperarse, la política tributaria enfrenta varios desafíos críticos que deben ser abordados para asegurar una recuperación sostenible y equitativa. A continuación, se presentan algunos de los principales retos de la política tributaria en Ecuador en el contexto pospandemia.

6.1. Fortalecimiento, modernización y simplificación del régimen tributario

Uno de los mayores retos es el fortalecimiento de la administración tributaria para mejorar la eficiencia en la recaudación de impuestos. La pandemia ha exacerbado las limitaciones preexistentes, y es crucial invertir en tecnología y capacitación para reducir la evasión fiscal y aumentar la base tributaria. La digitalización y la modernización de los sistemas tributarios pueden facilitar la transparencia y la eficiencia en la gestión fiscal.

Por otra parte, las medidas tributarias adoptadas por Ecuador se han visto acompañadas por un proceso de modernización y simplificación del régimen tributario. Un claro ejemplo de esto es la Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria,¹⁴³ que estableció la devolución automática del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a personas adultas mayores y personas con discapacidad en transacciones realizadas con comprobantes electrónicos. Este proceso de devolución se realiza de forma virtual y automática, eliminando trámites burocráticos y agilizando el acceso a este beneficio.

En un entorno globalizado, contar con un sistema tributario moderno y eficiente es fundamental para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y promover la formalización de la economía. Las reformas adoptadas por Ecuador han incluido la simplificación de los procedimientos tributarios, la digitalización de los procesos y, en parte, la mejora de la administración fiscal.¹⁴⁴

Estas medidas tienen como metas las siguientes: Mayor facilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales: Los contribuyentes tienen más facilidad para cumplir con sus obligaciones fiscales, lo que aumenta el recaudo tributario y reduce la evasión fiscal.

Reducción de costos: Las empresas y los ciudadanos ahorran tiempo y dinero al no tener que realizar trámites burocráticos innecesarios.

Promoción de la formalización: Un sistema tributario moderno y eficiente incentiva a las empresas y personas a formalizar su actividad económica, lo que contribuye al crecimiento de la economía y a la generación de empleo.

¹⁴³ Ecuador, *Ley orgánica de simplificación y progresividad tributaria*, Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019.

¹⁴⁴ Arias Pérez, Mauricio, y Shirley Ordoñez Pico, "El principio de simplicidad administrativa aplicado a través del sistema de facturación", *Revista de Investigación Aplicada en Ciencias Empresariales* 1, n.º 1 (2020): 10.

Esto se refleja en la reforma a la ley de equidad tributaria. Esta ley orgánica, desde un análisis dogmático, pretendía equiparar la distribución del ingreso y la equidad social en el país. Gabith Miriam Quispe, et al, señalan que esta reforma se tradujo “en un incremento de la recaudación en términos reales del 263,39% en el período 2000-2018, pasando de \$3.051'713.293 en el año 2000 a \$10.758'797.706 en el año 2018, según datos del Banco Central del Ecuador (2018a) en la cuenta de operaciones del gobierno central. Todo ello soportado también por el fuerte aumento de los ingresos provenientes de empresas exportadoras de materias primas no tradicionales, según cifras del Banco Central del Ecuador (2018b)”¹⁴⁵.

Según el portal del Servicio de Rentas Internas SRI, algunos ejemplos concretos de modernización y simplificación, son los siguientes:

- Devolución automática del IVA: Como se mencionó anteriormente, la ley orgánica de simplificación y progresividad tributaria estableció la devolución automática del IVA,¹⁴⁶ a personas adultas mayores y personas con discapacidad. Este proceso se realiza de forma virtual y automática, eliminando trámites burocráticos y agilizando el acceso a este beneficio.
- Digitalización de declaraciones: Los contribuyentes ya no necesitan comprar formularios físicos para realizar sus declaraciones de impuestos. En su lugar, pueden realizarlas de forma online, lo que representa un ahorro de tiempo y dinero.
- Simplificación de trámites:¹⁴⁷ Se han eliminado o simplificado una serie de trámites tributarios, como la solicitud de certificados de no retención y la actualización de datos catastrales.

Beneficios de la modernización y simplificación que desde la perspectiva de este autor se considera los siguientes:

- Mayor facilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales;¹⁴⁸ Los contribuyentes tienen más facilidad para cumplir con sus obligaciones fiscales, lo que aumenta el recaudo tributario y reduce la evasión fiscal.

¹⁴⁵ Gabith Miriam Quispe Fernández, et al., “Las reformas tributarias en el Ecuador: Análisis del periodo 1492 a 2015”, *Revista Espacios* 40, n.º 13 (2019): 23-4.

¹⁴⁶ Ecuador, *Ley orgánica de simplificación y progresividad tributaria*, Disposición general.

¹⁴⁷ Ecuador, *Ley para la optimización y eficiencia de trámites administrativos*, Registro Oficial Suplemento 353, 23 octubre de 2018, art 11.

¹⁴⁸ Ecuador, *Ley orgánica de simplificación y progresividad tributaria*, art. 30.1.

- Reducción de costos: Las empresas y los ciudadanos ahorran tiempo y dinero al no tener que realizar trámites burocráticos innecesarios.
- Promoción de la formalización: El objetivo principal de un sistema tributario es recaudar los ingresos necesarios para que el Estado financie los bienes y servicios públicos, el gasto social y otras actividades que tengan efectos económicos positivos para la sociedad”.¹⁴⁹ Un sistema tributario moderno y eficiente incentiva a las empresas y personas a formalizar su actividad económica, lo que contribuye al crecimiento de la economía y a la generación de empleo.

La facilidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales es uno de los pilares fundamentales de un sistema tributario moderno, y con más razón en nuestro régimen tributario nacional. Al reducir la carga administrativa y simplificar los procedimientos, se fomenta en gran medida el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. Esta simplicidad no solo aumenta la recaudación, sino que también reduce los costos de control y vigilancia por parte de la administración tributaria. Además, la transparencia y claridad en las normas tributarias generan un clima de confianza que a criterio de este investigador desincentiva la evasión fiscal.

En la misma línea, la reducción de costos es otro beneficio directo de la simplificación. Al disminuir los trámites burocráticos y los costos de cumplimiento en las obligaciones tributarias, se libera tiempo y recursos tanto para los contribuyentes como para las empresas. Esto se traduce en una mayor competitividad y en una mejor asignación de recursos en la economía.

Finalmente, la promoción de la formalización es una consecuencia lógica para un régimen tributario más sencillo y eficiente. Al reducir los costos de cumplimiento y aumentar la transparencia, se incentiva a las empresas y personas a formalizar sus actividades económicas, transparentar su actividad económica, incentivar la facturación. Esto genera un círculo virtuoso, ya que una mayor formalidad implica una mayor recaudación tributaria, lo que permite al Ecuador invertir en bienes públicos y servicios que benefician a toda la sociedad.

6.2. Progresividad del régimen tributario

¹⁴⁹ Claudio Agostini y Michel Jorrat, “Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina”, *Revista Serie Macroeconomía del desarrollo* n.º 130, (2013): 20.

Garantizar que el régimen tributario sea progresivo es crucial para reducir las desigualdades económicas y sociales. Las reformas deben enfocarse en asegurar que los impuestos directos, como el impuesto a la renta, jueguen un papel más prominente en la recaudación fiscal. Además, es esencial revisar las exoneraciones y deducciones fiscales para asegurar que beneficien a los sectores que realmente lo necesitan y no perpetúen las desigualdades existentes.

Estas medidas están orientadas principalmente a distribuir el coste social de la crisis y a financiar las medidas que permitan activar la recuperación económica. [...] demandan un esfuerzo especial a los patrimonios y a las rentas más elevadas no solo por motivos de equidad, sino que, en el caso del patrimonio, al tratarse de ingresos acumulados en periodos anteriores, el efecto sobre el consumo sería menor, consiguiéndose además un cierto efecto sobre la reducción de la desigualdad. [...] Para evitar efectos indeseables sobre la recuperación económica su introducción debe ser gradual, según vayan apareciendo los indicadores adelantados del comportamiento macroeconómico (consumo, PIB, empleo, inflación, y los sectoriales relevantes).¹⁵⁰

Por tanto, en pospandemia, el objetivo es mejorar la progresividad del régimen tributario en el Ecuador, especialmente en lo que respecta a los impuestos sobre la renta y la riqueza. Esto implica que las personas con mayores ingresos y patrimonios contribuyan una proporción mayor de impuestos.

Con ello, lo que se pretende es, por un lado, dotar a los gobiernos de mayores ingresos públicos con los que hacer frente al inevitable incremento de gasto público necesario para cumplir con las ODS y, en segundo lugar, que el mismo se lleve a cabo de una manera más progresiva, dotando al sistema fiscal de una mayor progresividad.¹⁵¹

Las medidas propuestas buscan, por un lado, generar más ingresos públicos para financiar políticas sociales y de desarrollo y, por otro lado, hacer que el régimen tributario sea más equitativo. Es fundamental analizar la progresividad del Régimen Tributario tras la pandemia de COVID-19, especialmente a la luz de la Ley de Progresividad y Simplicidad Tributaria.¹⁵² Es importante considerar que los principios establecidos en el artículo 300 de la Constitución, enfocándonos en el impacto humano de estas políticas tributarias.

¹⁵⁰ EUROSOCIAL, La política fiscal como instrumento para la cohesión social en la era post Covid: Tendencias en América Latina, *EUROSOCIAL, Serie aprendizajes en COHESIÓN SOCIAL COLECCIÓN EUROSOCIAL*, n.º 35, (2023): 18.

¹⁵¹ *Ibíd.*, 66.

¹⁵² Ecuador, *Ley Orgánica de Simplificación y Progresividad Tributaria*, Registro Oficial 111, Suplemento, 31 de diciembre de 2019.

La pandemia de COVID-19 generó una crisis sin precedentes, obligando al Ecuador a repensar su estrategia tributaria. En este contexto, la Ley de Progresividad y Simplicidad Tributaria cobra especial relevancia, ya que busca alinear el régimen tributario con los objetivos constitucionales de equidad, redistribución y estímulo del empleo.

Desde una perspectiva crítica, es crucial examinar cómo estas reformas afectan a los diversos sectores de la sociedad. La progresividad, en teoría, debería garantizar que quienes más tienen contribuyan en mayor proporción, aliviando la carga sobre los sectores más vulnerables. Sin embargo, la implementación práctica de este principio enfrenta desafíos significativos en un país con altos niveles de informalidad económica.

Se debe recordar que, el artículo 300 de la Constitución establece principios como la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. La Ley de Progresividad intenta materializar estos principios, pero su eficacia se deberá irse evaluando en el contexto pospandémico.

Otro aspecto que considerar es cómo la simplificación tributaria, otro objetivo de la ley, interactúa con la progresividad. Si bien la simplificación puede facilitar el cumplimiento y reducir costos administrativos, existe el riesgo de que, al simplificar demasiado, se pierdan matices necesarios para una verdadera progresividad.

La recuperación económica pospandemia plantea un dilema: ¿cómo mantener la progresividad sin desincentivar la inversión y el crecimiento económico? Este equilibrio es delicado y requerirá un análisis profundo de los efectos a corto y largo plazo de las políticas tributarias.

La tecnología juega un papel fundamental en la implementación de estas reformas. La digitalización de los procesos tributarios, acelerada por la pandemia, podría mejorar la eficiencia y la transparencia, pero también plantea desafíos en términos de accesibilidad para todos los sectores de la población.

6.3. Sostenibilidad fiscal y cooperación internacional

La sostenibilidad fiscal es fundamental para la estabilidad económica a largo plazo. “Una política fiscal pro crecimiento centrada en el desarrollo debe ser acompañada

por un marco fiscal que da sostenibilidad a las cuentas públicas a través del tiempo”.¹⁵³ La pandemia ha incrementado los niveles de deuda pública, y es necesario diseñar estrategias de consolidación fiscal que equilibren la necesidad de reducir el déficit con la promoción del crecimiento económico. Esto puede incluir una revisión de los gastos públicos para mejorar su eficiencia y efectividad.

Para asegurar un futuro financiero estable, Ecuador debe aumentar sustancialmente sus ingresos fiscales. A pesar de las necesidades crecientes de inversión en áreas como salud y educación, la región recauda significativamente menos impuestos que otros países comparables. Esto genera un desequilibrio en las finanzas públicas que dificulta la planificación a largo plazo. Además de incrementar la recaudación, es fundamental que los sistemas tributarios sean más justos y eficientes, contribuyendo así a reducir la desigualdad y a fomentar el crecimiento económico. Sin embargo, lograr este objetivo requiere superar una serie de desafíos estructurales arraigados en la región, que han limitado históricamente su capacidad para movilizar recursos.¹⁵⁴

Una de las principales brechas entre la región y los países de la OCDE, con importantes implicaciones económicas y sociales, es la baja recaudación del impuesto sobre la renta personal. Los ingresos provenientes de dicho instrumento promediaron 2,2% del PIB en 2019 para la región en comparación con 8,1% del PIB en la OCDE, es decir, una diferencia de 5,9 puntos porcentuales del PIB (OCDE, CEPAL, CIAT y BID, 2021). Resulta importante destacar que, a diferencia de la presión tributaria total, la recaudación del Impuesto sobre la Renta Personal (IRPF) no alcanza el nivel de la OCDE en ninguno de los países de la región, donde se registra un valor máximo de 4,6% del PIB en Cuba. Este débil rendimiento se debe a factores relacionados con su diseño, así como con factores estructurales de las economías de los países.¹⁵⁵

La sostenibilidad fiscal en el Ecuador es un desafío urgente después de una pandemia. Para nadie es desconocido que los países latinoamericanos como el Ecuador, enfrenta un desequilibrio significativo en sus finanzas públicas, caracterizado por bajos niveles de recaudación tributaria, especialmente en el impuesto sobre la renta, en comparación con países de la OCDE. Esto se debe a una combinación de factores, incluyendo el diseño de los sistemas tributarios y las características estructurales de las economías latinoamericanas.

La pandemia ha exacerbado esta situación, aumentando los niveles de deuda pública y haciendo aún más necesaria la implementación de estrategias de consolidación

¹⁵³ *Ibíd.*, 68.

¹⁵⁴ *Ibíd.*

¹⁵⁵ *Ibíd.*, 70.

fiscal. Sin embargo, estas estrategias deben ser diseñadas cuidadosamente para equilibrar la necesidad de reducir el déficit con la promoción del crecimiento económico.

A continuación, se destacan puntos importantes que deben considerarse dentro del marco de la sostenibilidad fiscal. La sostenibilidad fiscal en Ecuador, especialmente en el contexto pospandémico, se deben enmarcar tanto en disposiciones constitucionales como en normativas específicas. La Constitución de la República del Ecuador establece principios fundamentales para la gestión de las finanzas públicas. Así, podemos destacar lo dispuesto por el artículo 286 que señala: “Las finanzas públicas, en todos los niveles de gobierno, se conducirán de forma sostenible, responsable y transparente y procurarán la estabilidad económica”.¹⁵⁶ Este mandato constitucional subraya la importancia de la sostenibilidad fiscal como un pilar de la gestión económica del Estado.

En el ámbito normativo, el Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas (COPFP) proporciona un marco más detallado para la implementación de políticas fiscales sostenibles. El artículo 5, numeral 2, de dicho cuerpo normativo establece como uno de sus principios rectores: “Sostenibilidad fiscal.- Se entiende por sostenibilidad fiscal a la capacidad fiscal de generación de ingresos, la ejecución de gastos, el manejo del financiamiento, incluido el endeudamiento, y la adecuada gestión de los activos, pasivos y patrimonios, de carácter público, que permitan garantizar la ejecución de las políticas públicas en el corto, mediano y largo plazos, de manera responsable y oportuna, salvaguardando los intereses de las presentes y futuras generaciones”.¹⁵⁷

Este principio se complementa con disposiciones específicas sobre la gestión de la deuda pública. El artículo innumerado de la sección II de la regla de deuda y otras obligaciones en concordancia con el derogado artículo 124 del COPFP estipula: “La política fiscal deberá ser formulada y ejecutada con el objetivo de reducir y estabilizar el saldo consolidado de la deuda pública del sector público no financiero y Seguridad Social y otras obligaciones al nivel del 40% del Producto Interno Bruto”.¹⁵⁸ Esta limitación buscaba prevenir niveles insostenibles de endeudamiento que puedan comprometer la estabilidad fiscal a largo plazo.

La implementación efectiva de estos marcos legales es crucial para la sostenibilidad fiscal de Ecuador en el período pospandémico, requiriendo una gestión prudente de los recursos públicos y una planificación estratégica coherente dirigida a

¹⁵⁶ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 286.

¹⁵⁷ Ecuador, *Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas*, Registro Oficial Suplemento 306, 22 de octubre de 2010, art. 5.

¹⁵⁸ *Ibíd.*, sección II, art. Innumerado.

largo plazo que permita una sostenibilidad fiscal afincada en los principios constitucionales y un marco de desarrollo sostenible.

Al regreso de una pandemia la sostenibilidad fiscal y la cooperación internacional surgieron como se revisó en líneas superiores se ha convertido en desafíos claves para el régimen ecuatoriano dentro de una comunidad global o mancomunidad de un Estado digital global. Por ende, Ecuador, como parte de la comunidad global, deberá seguir participando activamente en acuerdos de doble imposición y, de igual manera, siguiendo las directrices de la OCDE. En parte, para establecer esta especie de mancomunidad de un solo Estado, y en el marco de la cooperación y creación de acuerdos y convenios donde se han establecido modelos de convenio e instituciones internacionales.

En la misma línea, el modelo de convenio de doble imposición de la OCDE, sin duda constituye una guía que facilita y expone el punto de partida en la sostenibilidad fiscal. De igual manera, el modelo del convenio desarrollado por las Naciones Unidas sobre la doble tributación, aunque se lleva muy a menudo entre países desarrollados y países en desarrollo son aspiraciones que el régimen tributario ecuatoriano debe aspirar.

Sin embargo, instituciones internacionales como el comité fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización Mundial del Comercio (OMC), todas estas instituciones buscan como premisa abordar cuestiones globales y promover la cooperación entre países. Por ejemplo, “[l]a Organización Mundial del Comercio (OMC) es la única organización internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países”.¹⁵⁹ Por tanto, los acuerdos son y serán cruciales para abordar problemas de doble o múltiple imposición a nivel tributario en esta nueva era de la globalización.

La sostenibilidad fiscal en Ecuador no puede lograrse únicamente con esfuerzos internos. La cooperación internacional juega un papel fundamental en la provisión de recursos financieros y asistencia técnica. Organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Banco Mundial (BM) han brindado apoyo a Ecuador en la implementación de reformas para fortalecer la sostenibilidad fiscal. Además, la cooperación regional a través de organismos como la Comunidad Andina de Naciones (CAN) puede ser fundamental para la armonización de políticas fiscales y la lucha contra la evasión fiscal transfronteriza.

¹⁵⁹ Martín Krause, “*La globalización, la fragmentación y la deslocalización de la producción según la OMC*”, Universidad Francisco Marroquín, 6 de septiembre de 2015, <https://bazar.ufm.edu/la-globalizacion-la-fragmentacion-y-la-deslocalizacion-de-la-produccion-segun-la-omc/>

6.4. Responsabilidad social y ambiental

Según la Agencia Europea del Medio Ambiente, los impuestos ambientales son fundamentales para proteger el planeta. Al incorporar los costos ambientales al precio de los productos y servicios, estos impuestos desalientan comportamientos dañinos para el medio ambiente y fomentan prácticas más sostenibles. Además de generar ingresos para invertir en protección ambiental, estos impuestos pueden ayudar a reducir otros tipos de impuestos. A nivel internacional, existe un consenso creciente sobre la importancia de utilizar la fiscalidad ambiental como herramienta para abordar desafíos globales como el cambio climático y la gestión de residuos.¹⁶⁰

En el camino hacia la transición ecológica a través de la fiscalidad, hay algunos límites que deben observarse teniendo en cuenta los impactos económicos y sociales de las actuaciones que se lleven a cabo. En concreto, desde el punto de vista social es fundamental lograr una transición justa en la que se tengan en cuenta a los ciudadanos y sectores más vulnerables y, desde el punto de vista económico, debe evitarse la pérdida de competitividad del sector empresarial.¹⁶¹

Por ende, la política tributaria también debe adaptarse para promover prácticas responsables desde el punto de vista social y ambiental. Esto puede incluir la implementación de impuestos verdes y la provisión de incentivos fiscales para empresas que adopten prácticas sostenibles. Fomentar la responsabilidad corporativa puede contribuir a un desarrollo más inclusivo y sostenible.

Cabe recordar que, la promoción de la responsabilidad social y ambiental en Ecuador se alinea con los objetivos de política fiscal y tributaria establecidos en el marco legal vigente. El Código Orgánico de Planificación y Finanzas Públicas proporciona la base para implementar políticas que fomenten esta responsabilidad.

Según la autora, Eddy de la Guerra, la política fiscal debe orientarse hacia el desarrollo sostenible y responsable. La misma autora sugiere que los incentivos fiscales pueden ser herramientas efectivas para promover prácticas empresariales socialmente responsables y ambientalmente sostenibles.¹⁶²

En esta línea, el artículo 285 de la Constitución de la República del Ecuador establece textualmente que la política fiscal tendrá como objetivos específicos:

¹⁶⁰ *Ibíd.*, 121.

¹⁶¹ *Ibíd.*, 151.

¹⁶² Eddy de la Guerra Zúñiga, *Presupuesto, gasto público y fiscalidad en el Ecuador* (Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones, 2016), 78-80.

1. El financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos. 2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados. 3. La generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.¹⁶³

Estos objetivos constitucionales ofrecen un marco para desarrollar políticas fiscales que incentiven la responsabilidad social y ambiental. Por otro lado, José Vicente Troya Jaramillo, autora tributario ecuatoriano, argumenta que “los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general”.¹⁶⁴ Esta visión permite considerar la implementación de beneficios tributarios para empresas que demuestren prácticas de la responsabilidad social y ambiental.

En la misma línea, la autora Diana Arias, considera la implementación de deducciones adicionales en el impuesto a la renta para inversiones en tecnologías limpias o programas de desarrollo comunitario, así como tasas diferenciadas del IVA para productos que cumplan con estándares ambientales rigurosos.¹⁶⁵

Estas medidas, enmarcadas en los objetivos de política fiscal y tributaria del Ecuador, podrían contribuir significativamente a la promoción de la Responsabilidad Social y Ambiental en el período pospandemia, fomentando un desarrollo económico más sostenible y equitativo.

6.5. Fiscalidad y economía digital

La pandemia ha acelerado la digitalización de la economía, presentando nuevos desafíos para la política tributaria. Es necesario adaptar el marco legal y normativo para capturar adecuadamente los ingresos generados en la economía digital. Esto puede incluir la creación de impuestos específicos para servicios digitales y el fortalecimiento de la cooperación internacional para evitar la evasión fiscal a través de plataformas digitales.

Por otra parte, la creciente digitalización de la economía global, el desarrollo vertiginoso de las tecnologías de la información y comunicaciones, y el Internet han impuesto a la política tributaria desafíos significativos para adaptarse a las nuevas

¹⁶³ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 285.

¹⁶⁴ José Vicente Troya Jaramillo, “El Derecho del gasto Público”, en *Derecho Financiero y Derecho Tributario: Ensayos de José Vicente Troya Jaramillo*, ed. por César Montaña Galarza (Quito: Universidad Andina Simón Bolívar / Corporación Editora Nacional, 2014), 156.

¹⁶⁵ Diana Arias, “Política fiscal y tributaria post-COVID en Ecuador: Desafíos y oportunidades”, *Revista Ecuatoriana de Economía y Finanzas* 12, n.º 2 (2022): 45-60.

realidades de la era digital. Profundizando en lo antes citado, especialmente sobre la fiscalidad digital y la economía digitalizada, es crucial destacar las principales dificultades y oportunidades que surgen en este entorno. Sería imprudente no determinar los nuevos desafíos que trae consigo la era digital, así como la revolución digital y la aparición de nuevos modelos de negocios que obligatoriamente traen desafíos tributarios resultantes de la economía digital y la movilidad sin precedentes de la actividad económica que convergen entre sí. De igual manera, estos nuevos desafíos tributarios han alterado las bases tradicionales del derecho tributario.

Hay que considerar el impacto y crecimiento exponencial de la economía digital y los desafíos derivados de esta, que obligan al régimen ecuatoriano a plantearse las siguientes interrogantes: ¿Cómo se regularán las transacciones en línea? ¿Cómo se regulará la prestación de servicios digitales? ¿Hasta dónde la economía colaborativa o mancomunidad digital redefinirá el panorama económico y tributario?

Al respecto de estas interrogantes, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en octubre del año 2020, en plena pandemia de la COVID-19, en la redacción del marco inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20, aludió que, para abordar “los desafíos planteados en este ámbito derivados de la digitalización de la economía, era apremiante restaurar la estabilidad del marco fiscal internacional y evitar el riesgo de nuevas medidas tributarias unilaterales y descoordinadas, que podrían dar lugar a sanciones comerciales”.¹⁶⁶ Además, se enfrentaba el desafío de no aumentar las presiones sobre las finanzas públicas y reducir la tolerancia del público a que las empresas multinacionales (EMN) no paguen la parte justa de impuestos que les corresponde”.¹⁶⁷

De igual manera, se debe añadir que fue la misma OCDE la que, considerando los efectos que trae consigo el desafío de la tributación de la economía digital, entre estos la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, propuso dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía. Según el autor Fernando Serrano Antón, estos pilares buscan:

¹⁶⁶ OCDE, “Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20: Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía: Puntos destacados”, *Organización para la Cooperación, París*, 15 de noviembre de 2021, num 3, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>.

¹⁶⁷ *Ibíd.*, 4.

El Pilar Uno busca adaptar el sistema fiscal internacional a la nueva realidad económica, asignando derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado donde se encuentran los usuarios o consumidores, independientemente de la presencia física de las empresas. Por su parte, el Pilar Dos pretende establecer un nivel mínimo de tributación global para las grandes multinacionales, combatiendo así la competencia fiscal perjudicial entre países.¹⁶⁸

Esta aproximación de la OCDE representa un cambio paradigmático en la fiscalidad internacional. El Pilar Uno, como señala Serrano Antón en otra de sus obras, “supone una revolución en los principios de fiscalidad internacional al desvincularse parcialmente del requisito de presencia física para determinar el nexo y la atribución de beneficios”.¹⁶⁹ Esta interpretación sugiere un alejamiento de los conceptos tradicionales de establecimiento permanente, adaptándose a las realidades de una economía cada vez más digitalizada.

Por otro lado, el Pilar Dos, conocido también como la propuesta de “Impuesto Mínimo Global”, busca en palabras del mismo autor, “establecer un suelo en la competencia fiscal entre jurisdicciones, evitando una carrera a la baja en los tipos impositivos que erosione las bases imponibles globales”.¹⁷⁰ Este enfoque pretende asegurar que las grandes multinacionales paguen un nivel mínimo de impuestos, independientemente de dónde estén establecidas.

La implementación de estos pilares representa un desafío considerable, requiriendo un alto grado de coordinación internacional. Como advierte Serrano Antón, “el éxito de estas medidas dependerá en gran parte de la capacidad de los países para alcanzar consensos y adaptar sus legislaciones nacionales de manera coherente y coordinada”.¹⁷¹

Estas propuestas de la OCDE, analizadas a través de la perspectiva de expertos como Serrano Antón, evidencian la complejidad de abordar la fiscalidad en la economía

¹⁶⁸ Fernando Serrano Antón, “Los pilares de la OCDE frente a los desafíos de la economía digital: Una nueva era en la fiscalidad internacional”, *Revista de Contabilidad y Tributación* 458, n.º 2 (2021): 5-32.

¹⁶⁹ Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2020), 345.

¹⁷⁰ Fernando Serrano Antón, “El impuesto mínimo global: Implicaciones y desafíos”, *Crónica Tributaria* 179, n.º 12 (2021): 149-170.

¹⁷¹ Fernando Serrano Antón, “Cooperación internacional en materia fiscal: Retos y oportunidades en la era digital”, en *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, ed. por Miguel Ángel Collado Yurrita (Madrid: Colex, 2022), 87-110.

digital y subrayan la necesidad de una respuesta global coordinada para enfrentar los desafíos fiscales del siglo XXI.

De igual manera, estos pilares representan un enfoque integral para enfrentar los desafíos de la economía digital, buscando asegurar que las EMN contribuyan de manera justa a las finanzas públicas de los países donde operan y generen valor. La implementación de estas medidas es fundamental para mantener la equidad y la sostenibilidad en un entorno económico global cada vez más digitalizado.

En definitiva, más allá del compromiso en la adopción de los Pilares por parte de ciertos Estados de América Latina, actualmente en el ámbito de la tributación de la economía digital se observan dos tendencias: por una parte, aquellos países que apuestan por adecuar sus prácticas tributarias a los estándares impulsados internacionalmente por diferentes organizaciones como la OCDE, FMI, UE o CIAT y, por otra parte, aquellos que actúan unilateralmente. En cualquier caso, el primer grupo de países no puede reducir sus esfuerzos exclusivamente al acomodo de sus legislaciones nacionales al Pilar I y II, sino que tienen que continuar evolucionando su sistema impositivo para abordar los retos fiscales derivados de la economía digital. En cuanto al segundo grupo de países, sería conveniente la adaptación del funcionamiento del IVA a las recomendaciones internacionales en este ámbito.¹⁷²

La aplicación de estos dos pilares es fundamental. Al considerar la tributación de la economía digital en Ecuador, a pesar del retraso en comparación con otros países y una falta de regulación específica. La digitalización de la economía plantea desafíos significativos en materia fiscal. Para garantizar una tributación justa y eficiente en este nuevo entorno, es necesario un enfoque coordinado y adaptable que permita hacer frente a la complejidad y la dinámica de la economía digital.

A la vuelta de la pandemia, la política tributaria ecuatoriana enfrenta una serie de desafíos complejos que requieren soluciones innovadoras y estratégicas. El fortalecimiento de la administración tributaria, la reducción de la informalidad, la aseguración de la progresividad del sistema, la promoción de la sostenibilidad fiscal, la responsabilidad social y ambiental, la adaptación a la economía digital, y la inclusión y participación ciudadana son áreas clave que deben ser abordadas. Abordar estos retos de manera efectiva no solo contribuirá a la recuperación económica pospandemia, sino que también promoverá un crecimiento más equitativo y sostenible a largo plazo.

¹⁷² Alberto Arenas de Mesa, *Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina*, (Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) 2016), 140, <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/05fb24b2-d548-4c8b-972b-ed8431bfc8ba/content>.

Conclusiones

La primera conclusión, que arroja la investigación es que nos encontramos ante una encrucijada histórica en materia tributaria, pues, la globalización no solo ha transformado la forma en que se genera riqueza, sino que ha revolucionado de manera trascendental el propio concepto de valor económico. Se debe recordar que, el régimen tributario ecuatoriano, en gran medida se encuentra anclado en concepciones tradicionales de territorialidad y materialidad, sin embargo, se enfrenta a una realidad donde los conceptos como “criptoactivos”, “criptodivisas” y el “metaverso” entre otros, no son meras tendencias tecnológicas, sino manifestaciones de un nuevo paradigma económico global.

En la misma línea, se pudo destacar que la paradoja es aún más profunda, mientras seguimos debatiendo sobre la forma de gravar el comercio electrónico tradicional, las economías digitales avanzan hacia sistemas descentralizados de intercambio de valor que desafían la propia noción de soberanía fiscal fomentando de manera más profunda la erosión de la base imponible. Este desfase como advirtió la investigación, no es meramente técnico, sino que representa una crisis existencial para el poder tributario del Ecuador como un Estado, por ejemplo: ¿cómo mantener la legitimidad del régimen impositivo diseñado para una economía física en un mundo donde la riqueza se genera y circula en espacios virtuales? La respuesta no puede limitarse a parches legislativos o adaptaciones superficiales; requiere una reconceptualización radical del pacto fiscal que sustenta nuestra sociedad digital donde la cooperación internacional entre Estados jugará un papel preponderante y coyuntural para el mejoramiento en la política tributaria y fiscal de los Estados. Por ende, implementar un plan integral que aborde los desafíos estructurales, fortalezca la administración tributaria, promueva la eficiencia del gasto público y fomente la cooperación internacional es fundamental para asegurar la estabilidad económica del país a largo plazo.

El principio de neutralidad impositiva en Ecuador se ha convertido en una quimera jurídica, que revela una realidad inquietante: su sistemática violación no es producto de deficiencias técnicas, sino de una visión cortoplacista que prioriza la facilidad administrativa sobre un principio rector recogido en nuestra norma como es la equidad tributaria. Trayendo a colación el caso del Rimpe es paradigmático, pues, la tarifa única

que fue impuesta a los negocios populares del régimen, independientemente de su capacidad económica, evidencio una desconexión entre la política fiscal y la realidad del sector informal ecuatoriano, violando el principio de neutralidad impositiva. Aunque la ley para el fortalecimiento de la economía familiar fue ratificada por la Corte Constitucional en 2022, su aplicación obligó a miles de negocios sin ingresos a pagar este impuesto. Por tanto, el Estado no solo viola el principio de neutralidad, sino que institucionaliza una forma de discriminación económica que profundiza las brechas sociales existentes.

Esta política, aparentemente simplificadora, en realidad representa una abdicación del Estado de su responsabilidad de crear un régimen tributario verdaderamente equitativo. La contradicción se agudiza cuando observamos cómo contribuyentes con actividades mixtas son forzados a migrar al régimen general, no por razones de eficiencia económica, sino por una simplificación administrativa que resulta en mayores cargas tributarias. Este escenario revela que la neutralidad impositiva en Ecuador no es solo una utopía, sino un principio activamente socavado por políticas que priorizan la recaudación sobre la justicia tributaria.

Por otro lado, la pandemia del COVID-19 actuó como un catalizador que expuso las contradicciones inherentes en nuestro Régimen tributario: mientras el mundo se movía aceleradamente hacia la digitalización, nuestro régimen evidenció una rigidez estructural y una capacidad de reacción tardía y sin iniciativa propia a la espera de otros estados para adoptar medidas similares a realidades diferentes, que comprometió tanto los principios de equidad como la eficiencia recaudatoria, pues, los diferimiento de pagos tributarios, remisión de intereses y multas, facilidades de pago entre otras, aparentemente benéficas afectaron profundamente a la neutralidad impositiva.

Por tanto, las medidas adoptadas durante este período, lejos de ser neutras, profundizaron las asimetrías existentes entre contribuyentes de distintos segmentos económicos. Esta experiencia demostró que la verdadera modernización del régimen tributario ecuatoriano no radica únicamente en la digitalización de procesos, sino en una reconceptualización fundamental de los principios tributarios que permita adaptarse a una economía cada vez más desmaterializada y global, sin perder de vista la realidad socioeconómica local., pues, ya lo exhorto el fallecido José Vicente Troya, en su análisis final sobre la tributación en tiempos de crisis, ya había señaló con claridad que el régimen tributario ecuatoriano necesita contar con mecanismos que permitan una respuesta rápida

en situaciones de emergencia, de manera que se logre un balance entre la necesidad de recaudar y la capacidad real de los ciudadanos para contribuir.

Bibliografía

- Agostini, Claudio, y Michel Jorrot. “Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina”. *Serie Macroeconomía del desarrollo* n.º 130, CEPAL, 2013. <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/cf35c4d6-7d4f-4a8d-ae4c-595035093e17/content>.
- Arenas de Mesa, Alberto. *Sostenibilidad fiscal y reformas tributarias en América Latina*. Santiago de Chile: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), 2016. <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/05fb24b2-d548-4c8b-972b-ed8431bfc8ba/content>.
- Arias, Diana, Edwin Buenaño, Nicolás Oliva, y José Ramírez. “Historia del sistema tributario ecuatoriano 1950-1999”. *Revista Fiscalidad SRI*, n.º 11 (2015): 94-5. <https://www.sri.gob.ec/historico-revista-fiscalidad>.
- Arias, Diana. “Política fiscal y tributaria post-COVID en Ecuador: Desafíos y oportunidades”. *Revista ecuatoriana de Economía y Finanzas* 12, n.º 2 (2022): 45-60.
- Arias Pérez, Mauricio, y Shirley Ordoñez Pico. “El principio de simplicidad administrativa aplicado a través del sistema de facturación”. *Revista de Investigación Aplicada en Ciencias Empresariales* 1, n.º 1 (2020): 10. doi:10.22370/riace.2020.9.1.2601.
- Atkinson, Anthony B., y Joseph E. Stiglitz. *Lecciones de economía pública*. Princeton: Princeton University Press, 1980.
- Ayala, Jorge Cosulich. “Consecuencias tributarias de la globalización”. *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*, 14 de enero de 2012. <https://www.ciat.org/consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion/>.
- Barreiro, Magdalena. “Política fiscal y tributaria en Ecuador: Un análisis del período 2017-2021”. *Estudios de Política y Economía* 5, n.º 2 (2022): 45-67.
- Bravo, Elizabeth. “El sismo del 16 de abril en Manabí visto desde la ecología política del desastre”. *Revista de Ciencias Sociales y Humanas*, n.º 26 (2017): 238. <https://doi.org/10.17163/uni.n26.2017.10>.

- Calderón Carrero, José Manuel. *La Globalización Económica y su Incidencia sobre el Derecho Financiero y Tributario: ¿Implicaciones sobre la Protección de los Bienes Jurídicos Globales?* Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 2012.
- Cantú, Miguel. “Qué es la Revolución Digital o Revolución Tecnología”. 21 de octubre de 2022. <https://www.miguelcantu.mba/blog/que-es-la-revolucion-digital>.
- Carpio Rivera, Romeo. “La contribución humanitaria en Ecuador: Entre la necesidad fiscal y los principios constitucionales”. *Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil* 2, n.º 37 (2021): 1-20.
- Carrión, Fernando M. “Economía de Frontera: Una Atracción Fatal”. *Flacso Sede Ecuador*, 15 de marzo de 2011. <https://www.flacso.edu.ec/portal/files/docs/fronteras7.pdf>.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). “Los efectos económicos de los impuestos”. Publicado el 23 de septiembre de 2014. <https://www.ciat.org/efectos-economicos-de-los-impuestos/>.
- CEPAL. *Globalización y desarrollo*. Ponencia presentada en el Vigésimonoveno período de sesiones, Brasilia, 6 al 10 de mayo de 2002.
- Colcha, Edwin. “El recargo tributario: ¿Naturaleza recaudatoria o sancionatoria?” Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2014. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/4687/1/SM170-Colcha-El%20recargo.pdf>.
- Coll Morales, Francisco. “Neutralidad impositiva”. *Economipedia*, 1 de julio de 2020. <https://economipedia.com/definiciones/neutralidad-impositiva.html>.
- Cruz Roja. “Que es la brecha digital y cómo evitar que provoque desigualdad”. Accedido el 22 de junio de 2024. <https://www2.cruzroja.es/web/ahora/brecha-digital>.
- Da Silva, Fernando, y Gabriela Núñez. *Documentos de Proyectos (LC/TS.2021/173)*. Santiago: Comisión Económica para América Latina y el Caribe, 2021.
- _____. *La era de las plataformas digitales y el desarrollo de los mercados de datos en un contexto de libre competencia*. Santiago: CEPAL, 2021.
- Defensoría del Pueblo de la Nación de Argentina. “Estudios del impacto de la estructura tarifaria de los servicios públicos en la economía de los usuarios contribuyentes”. 12 de septiembre de 2003. <https://www.dpn.gob.ar/articulo.php?id=1282&pagN=5#:~:text=La%20neutralidad%20del%20impuesto%20significa,todos%20los%20bienes%20y%20servicios>

- colección EUROSOCIAL, n.º 35. EUROsociAL Programme. ISBN: 978-84-09-47627-5.
- Fundación Aquae. “El auge de las nuevas formas de trabajo”. Accedido el 22 de junio de 2024. <https://www.fundacionaquae.org/wiki/nuevas-formas-trabajo/>.
- Gabith Miriam Quispe Fernández et al. “Las reformas tributarias en el Ecuador: Análisis del periodo 1492 a 2015”. *Revista Espacios* 40, n.º 13 (2019): 21-23. <https://www.revistaespacios.com/a19v40n13/a19v40n13p21.pdf>.
- Garay, Ana. “Diplomacia económica”. *Diccionario crítico de empresas transnacionales*. Accedido el 20 de octubre de 2023. <https://omal.info/spip.php?article4843>.
- García Novoa, César. *Revolución industrial: la fiscalidad de la sociedad digital y tecnológica en España y Latinoamérica*. Navarra: Thomson Reuters Aranzadi, 2019.
- Gasteiz, Vitoria, ed. *La cooperación al desarrollo: surgimiento y evolución histórica*. Gobierno Vasco, 2000.
- Guerra, Eddy María de la. “El Régimen Tributario Ecuatoriano entre los años 1999 y 2010 en relación a la Suficiencia Recaudatoria y Capacidad Contributiva del IVA, ICE e Impuesto a la Renta”. Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 2010. <https://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2289/1/T0926-MDE-Guerra%20R%c3%a9gimen%20tributario.pdf>.
- Held, David, y Anthony McGrew. *Globalización/Antiglobalización*. Cambridge: Polity Press, 2003.
- Ibarra Carrera et al. “Los tributos en el Ecuador en tiempos de Covid-19”. *Revista Polo del Conocimiento*, n.º 70 (2022): 17. doi:10.23857/pc.v7i7.
- OCDE. *Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G20: Cómo abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía: Puntos destacados*. Paris: Organización para la Cooperación, 2021. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>.
- Observatorio Ciudadano de Manabí. *Después de dos emergencias: efectos del terremoto y de la pandemia en la situación laboral y empresarial de Manabí*. Quito: Grupo

- FARO, 2020. https://grupofaro.org/wp-content/uploads/2021/06/INFORME-EMPLEO-FORMALMANABI%CC%81_compressed.pdf.
- Pérez Valencia, Tatiana. “Medidas tributarias de emergencia en Ecuador: Análisis y perspectivas”. *Foro: Revista de Derecho*, n.º 35 (2021): 7-25.
- Plazas Vega, Mauricio A. El impuesto al valor agregado-IVA. Santa Fe de Bogotá: Temis, 1998.
- Primicias. “Gasto en plataformas digitales fue de USD 457 millones, en año y medio”. *Primicias*. Accedido 6 de febrero de 2024. <https://www.primicias.ec/noticias/economia/ecuatorianos-gastan-plataformas-digitales-iva/>.
- . “Reforma tributaria fue publicada en el registro oficial y ya está vigente”, *Primicias*. Accedido el 10 de febrero de 2024. <https://www.primicias.ec/noticias/economia/reforma-tributaria-impuesto-renta-pronosticos-deportivos/>.
- Ramírez Álvarez, José. “Política fiscal ecuatoriana en tiempos de COVID-19: Análisis y perspectivas”. *Revista de Economía y Política* 32, n.º 2 (2021): 45-62.
- Romero Jordán, Desiderio. “Tipo medio efectivo y neutralidad impositiva: Comentarios y evidencia para el caso español”. *Revista Asturiana de Economía*, n.º 26 (2003): 168-9. <https://dialnet.unirioja.es> .
- Romeo Carpio Rivera, “La contribución humanitaria en Ecuador: Entre la necesidad fiscal y los principios constitucionales”, *Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil* 2, n.º 37 (2021): 1-20.
- Sachs, Jeffrey D. *Las edades de la globalización: Geografía, tecnología e instituciones*. Traducido por Verónica Puerto llano. Barcelona: PAPF, SLU, 2021.
- Serrano Antón, Fernando. “Cooperación internacional en materia fiscal: Retos y oportunidades en la era digital”. En *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, editado por Miguel Ángel Collado Yurrita, 87-110. Madrid: Colex, 2022.
- . “El impuesto mínimo global: Implicaciones y desafíos”. *Crónica Tributaria* 179, n.º 12 (2021): 149-170.
- . *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2020.
- . “Los pilares de la OCDE frente a los desafíos de la economía digital: Una nueva era en la fiscalidad internacional”. *Revista de Contabilidad y Tributación* 458, n.º 2 (2021): 5-32.

- SRI. “Información sobre impuestos”. Accedido el 10 de febrero de 2024. <https://www.sri.gob.ec/web/intersri/informacion-sobre-impuestos1>.
- Stiglitz, Joseph E. La economía del sector público. 3ª ed. Barcelona: Antoni Bosch, 2000.
- 3M. “¿Cómo ha evolucionado la tecnología del transporte?”. Accedido el 20 de octubre de 2020. <https://curiosidad.3m.com/blog/hacia-delante-como-ha-evolucionado-la-tecnologia-del-transporte-y-que-sigue/>.
- Toro Calderón, Édison. “Política tributaria ecuatoriana en tiempos de COVID-19”. *Revista de Derecho Fiscal* 18, n.º 1 (2021): 15-30.
- Toro Calderón, Edison. “Evolución del sistema tributario ecuatoriano 2007-2016”. Foro: *Revista de Derecho*, n.º. 27 (2017): 5-26.
- Ugarte, Jorge. “La recaudación tributaria ecuatoriana y su aplicación sobre los principios tributarios”. *Buro Tributario*, 3 de junio de 2020. <https://burotributario.com.ec/la-recaudacion-tributaria-ecuatoriana-y-su-aplicacion-sobre-los-principios-tributarios/>.
- Yáñez Henríquez, José. “Tributación: Equidad y/o Eficiencia”. *Centro de Estudios Tributarios*, n.º 88 (2017): 234. <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/download/40412/41958/140253>.