

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

Análisis crítico de las medidas para la recaudación fiscal en tiempos de la covid-19

Estudio a escala internacional

María Astrid Coloma Coloma

Tutora: Eddy María De La Guerra Zúñiga

Quito, 2022



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, María Astrid Coloma Coloma, autora del trabajo intitulado “Análisis crítico de las medidas para la recaudación fiscal en tiempos de la covid-19: Estudio a escala internacional”, mediante el presente documento de 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.

24 de marzo de 2022

Firma: _____

Resumen

En el marco de la pandemia causada por la covid-19, esta tesis indaga sobre las medidas para la recaudación fiscal que han sido adoptadas por los Estados en el mundo con el objetivo de contener el impacto económico social que esta ha generado. Se efectúa un análisis comparativo de las medidas implementadas entre los países de Ecuador, Argentina y España a la luz de las recomendaciones emitidas por los organismos internacionales competentes en la materia. Se pretende aportar a la academia sobre las medidas económicas de los Estados para enfrentar situaciones de emergencias, con el objetivo de fomentar el equilibrio presupuestario en sus finanzas públicas y garantizar los derechos de sus habitantes.

Palabras clave: covid-19, medidas tributarias, equilibrio presupuestario, medidas fiscales

Este trabajo de investigación, dedico a:

Dios, mi creador quien me dio la oportunidad de estar en este mundo y permitirme cumplir con mi misión de vida.

Mi madre, María Esther Coloma Valverde, quien con su divina presencia espiritual me heredo el gusto de estudiar.

Mi hermana María Albertina Coloma Coloma quien con su amor y apoyo incondicional no dejo de recordarme lo capaz que soy para cumplir mis sueños.

Mi hija Matilde Rivadeneira Coloma, por ser mi motivación y mi impulso en alcanzar mis metas.

Mi esposo David Santiago Rivadeneira Revelo, por ser mi muro de contención y sostenerme en toda circunstancia.

Agradecimientos

Agradezco a mi familia, siempre. A todos quienes supieron comprender mis ausencias y me acompañaron de distintas maneras en este aprendizaje. A la Universidad Andina Simón Bolívar, en especial a la doctora Eddy De La Guerra, por compartir generosamente su conocimiento conmigo y por sus palabras de aliento.

Tabla de contenidos

Introducción.....	13
Capítulo primero: Crisis financiera pública y pandemia	15
1. Equilibrio presupuestario	16
2. Política fiscal y tributaria en tiempos de crisis	24
3. Efectos económicos de la covid-19 en un contexto global	27
4. El régimen tributario como herramienta de promoción y concreción de fines fiscales y extrafiscales	30
Capítulo segundo: Directrices y recomendaciones fiscales y tributarias de organismos internacionales frente a la crisis de la covid-19.	35
1. De los organismos internacionales económicos	35
1.1. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) ..	36
1.2. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)	37
1.3. La Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA)	37
1.4. Fondo Monetario Internacional (FMI)	38
2. Directrices y recomendaciones fiscales y tributarias de organismos internacionales	39
2.1. Directrices y recomendaciones de la OCE, CIAT E IOTA	39
2.2. Directrices y recomendaciones del FMI.....	50
Capítulo tercero: Análisis comparado de las medidas tributarias que han adoptado Ecuador, Argentina y España frente a la crisis financiera por la covid-19.....	59
1. Sistemas tributarios y medidas adoptadas por cada país y su relación con las recomendaciones de los organismos internacionales en materia de política fiscal.	59
1.1. Respuesta de Ecuador, Argentina y España frente a la pandemia	63
Conclusiones.....	95
Bibliografía.....	99

Introducción

Mediante comunicación oficial del 30 de enero de 2020, la Organización Mundial de Salud (OMS) alertó al mundo que la epidemia generada por la covid-19 era recategorizada como pandemia; es decir, que el virus SARS-CoV-2 se había extendido por varios países, afectando el sistema sanitario en todos los continentes alrededor del mundo. Por tanto, la salud de un gran número de personas estaría en riesgo y se debía considerar en emergencia la salud pública.¹

Este escenario en el ámbito económico ha causado una crisis financiera pública y privada inesperada, que ha detonado tanto en la oferta como en la demanda en tres factores: a) la producción, b) creando trastornos en la cadena de suministro, c) en el mercado.²

A dicha crisis se suman aquellos países cuyos ingresos principales dependen de la venta del petróleo han palpado una crisis económica adicional al tener que enfrentar la caída del valor del crudo en medio de la pandemia del coronavirus. Esto provocó la necesidad de reestructurar la planificación de las finanzas públicas.

De esa manera, el cambio de la economía y política fiscal tiene como objetivo contrarrestar las consecuencias nefastas generadas por el confinamiento social que ha sido una de las medidas sanitarias de contención para precautelar la vida y la salud de la humanidad, a través de la suspensión de sus actividades laborales presenciales, económicas y sociales.

Esta pandemia ha causado una recesión económica grave a escala internacional. Por eso es relevante analizar de forma crítica las medidas o directrices de recaudación fiscal que han sido adoptadas por los países cronológicamente conforme al desarrollo y restricciones de la pandemia, así como el avance hacia la recuperación económica en los países afectados, de conformidad con la evolución de la covid-19. De ese modo, se eligió a Argentina, Ecuador y España para realizar el

¹ Organización Panamericana de Salud, “La OMS caracteriza a COVID-19 como una pandemia”, OPS, accedido 11 de noviembre de 2020, https://www.paho.org/hq/index.php?option=com_content&view=article&id=15756:who-characterizes-covid-19-as-a-pandemic&Itemid=1926&lang=es.

² Deloitte, “El impacto económico de COVID-19 (nuevo coronavirus)”, Deloitte, accedido 11 de noviembre de 2020, <https://www2.deloitte.com/ec/es/pages/strategy/articles/el-impacto-economico-de-covid-19--nuevo-coronavirus-.html.html>.

estudio comparado con el fin de valorar los siguientes aspectos: 1) plan de acción, 2) evaluación de riesgos, 3) planificación fiscal.

Con estos antecedentes se analiza y contrasta las medidas o recomendaciones establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y otros organismos internacionales económicos que sugieren a los gobiernos del mundo para enfrentar la crisis económica generada por la pandemia de la covid-19, las cuales se basan de forma general en “1. Ayudar al sector sanitario y personal de salud, a los sectores más castigados y a sus trabajadores, y elevar la inversión pública a fin de acelerar la recuperación tras la crisis; 2. Si la epidemia se extendiera, coordinar acciones internacionales; 3. Proteger la salud e ingresos de los más vulnerables; amortiguar el choque mediante una rebaja de las cargas fiscales y financieras, y unas condiciones de trabajo flexibles”.³

Como objetivos específicos de esta investigación se analiza de forma general la crisis financiera y económica que se deriva de la pandemia y el efecto en el régimen tributario con base en los países objeto de estudio. Así mismo, se revisa las diversas directrices tributarias sugeridas por los organismos internacionales en materia de política fiscal para enfrentar la crisis por la covid-19.

En tal virtud, es pertinente investigar y analizar cuáles son las medidas implementadas para la recaudación fiscal en tiempos de la covid-19, mediante un estudio comparativo entre Ecuador, Argentina y España, con el fin de constatar si estas medidas cumplen con las directrices generales determinadas por la OCDE y otros organismos económicos internacionales. Para ello, se analizó los principales proyectos de leyes fiscales, resoluciones, comunicados y revisión bibliográfica publicada en sus páginas oficiales de cada país.

Este trabajo es factible de realizar ya que se cuenta con las fuentes de información, el tiempo y los recursos metodológicos necesarios para su debida ejecución.

³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Coronavirus: La economía mundial en riesgo”, *OECD*, accedido 11 de noviembre de 2020, <http://www.oecd.org/perspectivas-economicas/marzo-2020/#message>.

Capítulo primero

Crisis financiera pública y pandemia

La conmoción causada por la covid-19 genera efectos adversos en la actividad económica financiera pública y privada de tal magnitud que no se registran precedentes históricos en la económica mundial. Entre los efectos más adversos generados por la pandemia, además de las pérdidas humanas, fue el freno de la economía a nivel mundial. Una de las medidas de contingencias tomadas por los gobiernos de turno para enfrentar la pandemia fue la suspensión del derecho a la libre movilidad (confinamiento) para minimizar la expansión del virus, lo que a su vez refleja una alteración de las cadenas de suministro mundiales en todos los niveles. Por consecuencia, el impacto de la covid-19 también generó la desconfianza e incertidumbre del sector financiero mundial, lo que afectó principalmente a países en vías de desarrollo,⁴ situación que no excluyó a los países de la Comunidad Andina de Naciones (CAN).

Por lo antes expuesto, el objetivo principal de este capítulo es estudiar la crisis financiera pública en la pandemia, a través de la importancia del equilibrio en las finanzas públicas con equidad como imperativo. Misma que debe ser tomada en cuenta por cada Estado al momento de la toma de decisiones para regular la actividad económica de una nación, el cual debe observar el bienestar y el interés superior de sociedad sobre el individual o cierta elite económica arraigada en la sociedad. Así mismo, este capítulo trata de comprender el comportamiento económico de estos acontecimientos que influye directamente en la política fiscal y tributaria en tiempos de crisis.

Por otra parte, este capítulo analiza los posibles efectos económicos que generan la covid-19 en un contexto global y finalmente estudia de forma general el régimen tributario como una herramienta de promoción y concreción de fines fiscales para el sostenimiento de las finanzas públicas. Las acciones de cada país son necesarias para combatir el déficit económico que ha creado esta pandemia durante estos dos años y de esa manera garantizar el efectivo goce de los derechos fundamentales de las personas con un enfoque de derechos humanos.

⁴ Robin Brooks et al.2020, “Sudden Stop in Emerging Markets”, *Institute of International Finance*, s. f., 8, https://www.iif.com/Portals/0/Files/content/2_IIF2020_April_CFR.pdf.

1. Equilibrio presupuestario

Dentro del ámbito de las finanzas públicas el Estado tiene como competencia la planificación del presupuesto nacional, esta atribución guarda relación directa con la actividad financiera del gobierno para obtener y administrar los ingresos permanentes y no permanentes, los cuales son destinados “para garantizar el efectivo goce de los derechos fundamentales de las personas”, cumplir con la deuda social, impulsar la economía interna, el control democrático de sus operaciones, entre otros.⁵

En este contexto, para Arturo León, los fines de las finanzas públicas se clasifican en tres funciones básicas e indispensables entre sí y son: “a.) La recaudación; b.) La asignación y c.) La estabilización. La recaudación reside en obtener los ingresos, la asignación en su aplicación a un concepto específico y la estabilización en promover el desarrollo en condiciones de estabilidad económica, política y social”.⁶

Por consecuencia, las finanzas públicas forman parte de la actividad financiera del Estado, misma que se desarrolla dentro de la política económica. Esta está compuesta por cuatro parámetros para su ejecución que se detallan en la siguiente tabla:

Tabla 1
Parámetros para la ejecución de las finanzas públicas

1	Crecimiento económico	Aumento del Producto Interno Bruto
2	Mejora del nivel de vida	Aumento del ingreso por habitante Redistribución del ingreso Aumento de espacios educativos Aumento de la cobertura en salud
3	Estabilización económica	Mejora del nivel de empleo Estabilización de los precios Equilibrio en la Balanza de pagos
4	Autonomía económica	Reducción de la dependencia Nacionalización de la producción

Fuente: Apuntes de Finanzas Públicas (2014)

En algunos países el presupuesto es el plan de finanzas de un Estado, diseñado por el poder ejecutivo y presentado ante el poder legislativo, quien lo aprueba y le da carácter de norma. Por tanto, al ser una ley, su naturaleza jurídica es de carácter

⁵ Arturo León, *Apuntes de Finanzas Públicas* (México: Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán UNAM), accedido 26 de septiembre de 2021, http://portal.cuautitlan.unam.mx/manuales/Apuntes_de_Finanzas_Publicas.pdf; ibíd.

⁶ Hector Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7 ed (Argentina: Ediciones Depakma, s. f.), <http://www.ejuridicosalta.com.ar/files/libro9.pdf>.

obligatorio y de cumplimiento inmediato por parte de la administración pública intervinientes en la gestión, administración y erogación de los recursos económicos del Estado. Además, el Estado ecuatoriano asume que el presupuesto nacional es un instrumento técnico que determina gastos e ingreso, con excepción de los débitos generados por la banca y empresa pública, la seguridad social y la de los GAD (Gobiernos Autónomos Descentralizados). Dentro del presupuesto se reconocen cuatro etapas o fases que son: fase de preparación, fase de aprobación, fase de ejecución y por último la fase de control.

Los principios presupuestarios en las finanzas públicas son proposiciones jurídicas que orientan a la actividad presupuestaria. Según Sainz de Bujanda, los principios legitiman las normas escritas, permiten una mejor interpretación de las normas y brindan una función normativa subsidiaria en caso de insuficiencia de los textos escritos.⁷

Los principios tradicionales y comunes que han prevalecido durante toda la historia en el presupuesto son la universalidad, la exactitud; la anualidad, la legalidad y la transparencia.⁸ Sin embargo, para otros autores como Héctor Villegas existe además el principio de no afectación de recursos,⁹ principio de unidad, especialidad, publicidad y equilibrio presupuestario.

El principio de anualidad, según Villegas, consiste en que el presupuesto sea planificado y ejecutado en un año. Para la teoría moderna de las finanzas públicas, el principio de anualidad debe ampliar su periodo, ya que conserva vigencia limitada sin el carácter riguroso de otros tiempos y esta debe ser complementada con procedimientos que permita su flexibilidad.¹⁰

Según la doctrina de las finanzas públicas se exige que el presupuesto sea unificado tanto sus ingresos como sus gastos. Esto permite el debido control presupuestario, evita la manipulación económica y no permite ocultar gastos en presupuestos y “cuentas especiales”.

⁷ Juan José Bayona de Perogordo y María Teresa Soler Roch, *La Estabilidad Presupuestaria (Un análisis jurídico-financiero)* (España: Universidad de Alicante), accedido 26 de septiembre de 2021, <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/85627/3/La-estabilidad-presupuestaria.pdf>.

⁸ Erika Brito, “Finanzas Públicas para Gobiernos Autónomos Descentralizados Estudios Nacionales”, *Instituto de Altos Estudios Nacionales*, 2011, 260, <https://editorial.iaen.edu.ec/wp-content/uploads/2016/06/Finanzas-pu%CC%81blicas-1.pdf>.

⁹ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 7.a ed. (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001).

¹⁰ Ibid.

El principio de universalidad tiene como fin asegurar y garantizar la veracidad del presupuesto, es decir que el presupuesto se apegue y se ajuste a la realidad y a la verdad económica financiera pública del Estado. Para ello, dispone que el balance conste en el presupuesto, con su importe bruto, dando cuenta de saldos netos y evidenciando montos íntegros.¹¹

Bajo el principio de especialidad o especialización de gastos la autorización del órgano rector sobre los gastos no se da en forma general, sino que, esta se concede de forma detallada para cada crédito, según sea su necesidad. Esto permite el control de la materialización de los gastos previstos y la motivación que consta en la autorización.

Por su parte, el principio de no afectación de recursos tiene por objeto evitar que algunos recursos establecidos en el presupuesto general no sean utilizados para la atención de gastos específicos, sino que todo ingreso vaya a un fondo general y este sirva para cancelar todas las erogaciones.¹²

Finalmente, de manera general podemos decir que el principio de equilibrio presupuestario parte de la idea que el presupuesto se encuentre equilibrado al contrastar las erogaciones como los ingresos sumos, caso contrario se estaría hablando de la presencia de un superávit o déficit en las finanzas públicas.¹³ No obstante, este principio se explicará más adelante de forma minuciosa.

La existencia de estos principios garantiza que el presupuesto como una herramienta de las finanzas públicas precautele el goce efectivo de los derechos, en ese sentido, se determina, se gestiona y se ejecuta los gastos e ingresos de todo el aparataje estatal¹⁴ en beneficio del interés social.

Para los fines de esta investigación es importante analizar detalladamente al principio de equilibrio presupuestario, mismo que parte de la idea que el presupuesto debe tener un balance entre sus gastos e ingresos.¹⁵

El déficit en las finanzas públicas se divide en tres tipologías: la primera se denomina como déficit de caja, esta se desarrolla en el transcurso de un mismo ejercicio financiero como consecuencias de faltas momentáneas a los fondos en la tesorería. La segunda tipología se lo llama déficit material se da cuando el presupuesto es sancionado de antemano con déficit. Y el último y tercero déficit, es el déficit

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

¹³ Ibid.

¹⁴ Ministerio de Finanzas, "El presupuesto general del Estado", accedido 30 de enero de 2021, <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/11/PDF-interactivo-2.pdf>.

¹⁵ Héctor Villegas, *Manual de finanzas públicas*, 6a. ed. (Buenos Aires: Depalma, 2000).

financiero, este surge a posteriori, es decir, se da una vez que se cierra el ejercicio fiscal económico. En cambio, el superávit en la actualidad es muy raro que se de en el equilibrio presupuestario, a pesar de ello el superávit para algunos expertos en la materia consideran que el excedente de ingresos si son mayores a los gastos, los ciudadanos estaban soportando cargas tributarias superiores.¹⁶

La economía tradicional o clásica¹⁷ considera al equilibrio como el manejo ideal de la política financiera pública de un Estado y condenan tanto el déficit como el superávit del presupuestario. Esta escuela piensa que cualquiera de los dos extremos es el terror de la sociedad, porque esto derivaría a la presencia de inflación o bancarrota de las finanzas públicas de un Estado.

Posteriormente esta idea concebida por la escuela clásica fue desplazada por Beveridge,¹⁸ quien desarrollo la teoría del déficit sistemático (desorden económico). Beveridge considera que no es condenable el desequilibrio fiscal, más bien ésta podría estimular la economía interna durante una crisis.¹⁹ La evidencia histórica, ya sea por coyuntura internacional, fenómenos internacionales, endeudamiento externo, u otros factores, muestra que los Estados han sufrido más por presupuestos desequilibrados que equilibrados.

Por ejemplo, la concepción del déficit económico no es entendida como un carácter general o absoluto sino más bien como aquel instrumento de acción en la política económica que tiene como fin estimular el flujo económico. Aquí, la teoría moderna de las finanzas públicas desarrolla más bien otra tesis, ya que plantea que lo fundamental no es el equilibrio presupuestario, sino el equilibrio económico, en el que puede existir superávit o déficit dependiendo de la concepción económica del Estado. En palabras de Belaunde,²⁰ el equilibrio presupuestario no es igual al equilibrio económico, ya que la escuela clásica lo estudia desde una visión microscópica y la escuela moderna macroscópica.²¹

¹⁶ *Ibíd.*

¹⁷ John Maynard Keynes, *Teoría general de la ocupación, el interés y el dinero* (Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 1965).

¹⁸ William Beveridge, *Seguridad social y servicios afines: Las bases de la seguridad social* (Ciudad de México: Fondo de Cultura Económica, 1946).

¹⁹ *Ibíd.*

²⁰ Víctor Andrés Belaunde, *La crisis presente (1914-1939)*. Lima, Universidad de San Marcos, 2014.

²¹ Carlos Giuliani, *Derecho financiero*, 10a. ed. (Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2011).

Para lograr el equilibrio presupuestario, como una consecuencia del equilibrio económico, la corriente moderna determina primero que hay que superar la crisis y segundo adoptar e implementar una política financiera que permita la reducción progresiva de las erogaciones excepcionales y no al revés como sostiene la escuela tradicional o clásica.²² Por tanto, la corriente moderna de las finanzas públicas busca para su nación el equilibrio económico (no el presupuestario).

Para Javier García la estabilidad presupuestaria es un instrumento fusionado entre la política economía y monetaria.²³ Este principio es una garantía imperativa a todas las instituciones o administraciones públicas en sus actuaciones financieras. Por tanto, es importante que la ley entienda a la estabilidad como un principio de sostenibilidad financiera.²⁴ No obstante, García y Martínez consideran al principio de estabilidad presupuestaria como un enunciado vacío que no representa nada novedoso. Por su parte Corcuera señala que:

el principio de estabilidad presupuestaria va más lejos que el principio de equilibrio, puesto que reclama el equilibrio financiero o el superávit del presupuesto, y no se limita a las fases de elaboración y aprobación, sino que se extiende a la fase de ejecución y a la posterior liquidación del presupuesto.²⁵

Isabel Brusca agrega que la estabilidad presupuestaria permite un mayor control del gasto público y de la deuda pública, con el fin de precautelar abusos en la actividad financiera que pueda producir un déficit estructural.²⁶ Así mismo, Brusca expresa que:

la estabilidad presupuestaria de las administraciones públicas, la situación de equilibrio o superávit estructural [...] implican que ninguna administración pública podrá incurrir en déficit estructural, definido como déficit ajustado del ciclo, neto de medidas excepcionales y temporales.²⁷

²² *Ibíd.*

²³ Miguel Carbonell et al., *Estado constitucional, derechos humanos, justicia y vida universitaria* (Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2015).

²⁴ Enric Ribas y Antoni Clapés, “Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera: plan de auditoría para entidades locales”, *Revista AECA* (2014), http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviiicongresoaecca/cd/97f.pdf; web desaparecida.

²⁵ Amable Corcuera Torres, *Los principios presupuestarios: especial referencia al ámbito local*, en *Estudios en honor a Andrea Amatucci, Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario*, vol. 3 (Bogotá: Temis –Joveneeditore, 2011).

²⁶ Isabel Brusca Aljarde, “El control de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera un nuevo reto para los órganos de control externo”, *Universidad de Zaragoza*, abril de 2013, 10, <https://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/Pag%2077-86-n59-8.pdf>, artículo desaparecido.

²⁷ *Ibíd.*

Por tanto, podemos afirmar que, tanto el equilibrio presupuestario como la estabilidad presupuestaria adoptan teorías financieras que hacen referencia a la relación entre proporcionalidad y equidad de gastos e ingresos para evitar el déficit. Es así, que el equilibrio presupuestario busca una estabilidad permanente y no solo para el año aprobado.

Según Héctor Villegas, el equilibrio presupuestario es “cuando durante su vigencia gastos y recursos totalizan sumas iguales; es deficitario cuando los gastos exceden a los recursos, y tiene superávit cuando queda un remanente positivo, o sea, cuando los recursos son superiores a los gastos”.²⁸

Como se señaló antes, la gestión del gobierno en la toma de decisiones se enmarca en una decisión financiera, con base en las proyecciones presupuestarias también para los próximos periodos fiscales.²⁹ Ante este escenario, el presupuesto en las finanzas públicas tiene por naturaleza económica dos corrientes los cuales se clasifican en el presupuesto financiero y la de presupuesto nacional o económico

En ese sentido, el mismo Héctor Villegas distingue a los dos tipos de presupuestos en las finanzas públicas los cuales son el financiero y los económicos o nacional. El presupuesto financiero pasa a ser parte del presupuesto nacional en cambio el presupuesto financiero económico o nacional es quien refleja toda la actividad económica incluyendo la contabilidad privada de la nación.³⁰

En ese sentido, es necesario también señalar desde la doctrina clásica la importancia de la definición de los elementos del presupuesto y según Manuel Matus Benavente, señala que se trata de un “documento legal en el cual sistemáticamente y anticipadamente se calculan los ingresos y se autorizan los gastos que habrán de producirse en un Estado en un cierto período de tiempo”.³¹ De esta definición podemos resaltar que el presupuesto se basa en el principio de legalidad, bajo un marco normativo para su existencia y validez.

Cabe recordar que las guerras mundiales, desencadenaron el desequilibrio presupuestario. De por sí, las guerras son caras, y esto lo demuestran los informes del Instituto Internacional de Estudios para la Paz de Estocolmo (Stockholm International Peace Research Institute) más conocida como sus siglas SIPRI. Dicho instituto señala

²⁸ Villegas, *Curso de finanzas*, 2001.

²⁹ Eddy De la Guerra Zuñiga, “Presupuesto, gasto público y compra pública responsable en Ecuador”, *Foro, Revista de Derecho*, n° 25 (2016): 57–84, <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/462>.

³⁰ Villegas, *Curso de finanzas*, s. f.

³¹ Manuel Matus Benavente, *Finanzas Públicas* (Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1959).

que el gasto militar mundial destinado para el año 2016 fue alrededor de 1,69 trillones de dólares. Sufriendo un incremento sustantivo en los últimos 70 años.

Los ajustes en las finanzas públicas, finalizado estos conflictos, según Elena González, los detalla en el siguiente esquema:

Esquema de los ajustes en las finanzas públicas finalizado el conflicto

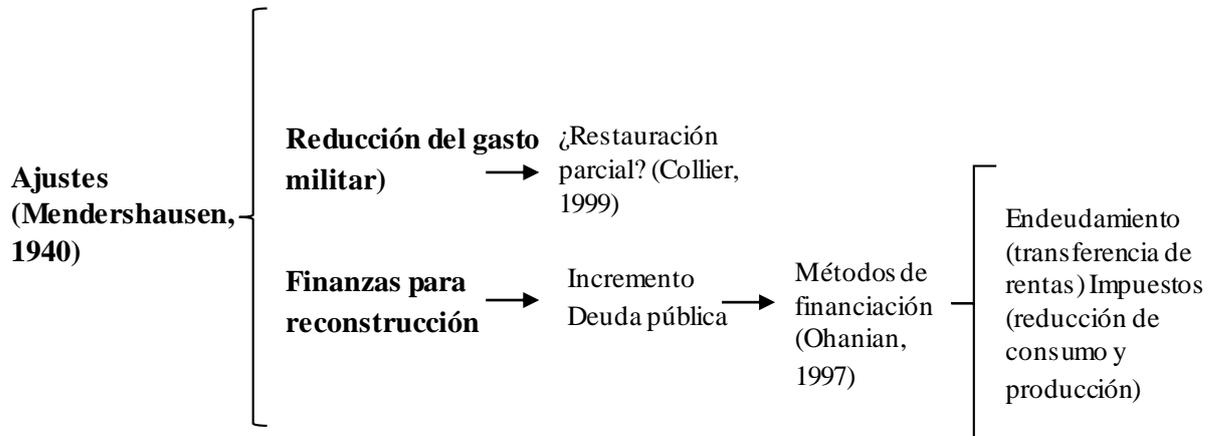


Figura 1. González Garrido (2017)

En este esquema, González menciona a Mendershausen el cual reflexiona sobre los ajustes en las finanzas públicas que deben realizar los Estados una vez finalizada una guerra. Los clasifica en dos ámbitos: La primera trata sobre los ajustes que se debe realizar al finalizar la guerra, es decir que el gasto militar se reduce, sin dejar de satisfacer las demandas de la actividad bélica tanto en tecnología, capacidad humana y otros. Lo que hace que los tributos que son destinados para sustentar la guerra se mantengan un en determinado periodo indefinido.

La segunda, se refiere sobre las finanzas para la reconstrucción, esta depende del nivel de construcción de la guerra, así como de la capacidad del sector privado para su reconstrucción que indirecta o directamente son afectadas.³²

En el hipotético caso, el país que ha perdido la guerra asume los costes de reconstrucción del país vencedor, los costos serán mayores y sus finanzas públicas serán de mayor impacto. Sin embargo, este puede resultar positivo para incentivar su actividad económica y financiera en todo ámbito permitiendo generar empleos a su población por lo que se verá menos afectado.

³² María Elena González Garrido, “Los efectos económicos de la guerra”, 2017, 43, https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/66093/Los_efectos_economicos_de_la_guerra.pdf;jsessionid=C764B877FAB22667789D7BAB94CBB522?sequence=1.

Por otro lado, el soporte de esta carga está vinculado con el método de financiación que el gobierno asuma. Esta puede ser un nuevo impuesto, el aumento en la impresión del papel moneda o la adquisición de préstamos a otros países o entidades prestamistas (en esta caso incrementando el endeudamiento público).³³ Acontecimientos históricos como estos, causaron crisis económicas a sus Estados y las consecuencias de estos hechos fueron la disminución de la producción y por tanto la reducción de los recursos públicos. Por ello, los Estados afectados por las guerras tuvieron que intervenir en las políticas económicas para contrarrestar los nuevos gastos que agravaron el déficit en sus finanzas públicas.

Los empréstitos, emisión monetaria, bonos del tesoro entre otros, apegados a la doctrina del equilibrio, fueron nuevas formas de financiamiento para enfrentar las crisis ocasionadas por las guerras y la construcción de las mismas.³⁴ En definitiva, podemos manifestar que el equilibrio del presupuesto en la actualidad se fundamenta a la vida económica de un Estado y frente a los problemas que mantienen los Estados modernos. Según Villegas, este principio deja de ser alcanzable, porque de nada sirve si toda la actividad económica de la nación esta trastornada a causa del atraso y el subdesarrollo. Las finanzas públicas modernas se enfocan el equilibrio general económico y reconocen que el equilibrio del conjunto económico a veces se requiere del déficit presupuestario, esta noción ha permitido de una u otra manera a comprender y a distinguir que el presupuesto financiero y el presupuesto económico o nacional no es lo mismo.

En conclusión, el presupuesto financiero forma parte del presupuesto nacional, ampliándolo y completándolo. Por eso, según Villegas H. manifiesta que el principio de equilibrio anual deja de tener vigencia y se inclina a la idea del equilibrio cíclico, que quiere decir que ciertos planes de desarrollo económico no puede ser limitada a un año, el cual obliga a prescindir de este periodo para igualar recursos y erogaciones.

³³ *Ibíd.*

³⁴ Villegas, *Curso de finanzas*, 2001.

2. Política fiscal y tributaria en tiempos de crisis

Durante la historia, a escala mundial, algunos acontecimientos de carácter social, político, económico, sanitario entre otros han causado tragedias indescritibles en la política fiscal y tributaria. Dichos efectos en todos los países no son iguales, de hecho, afectan de diferentes formas ya que la economía a nivel internacional funciona a una escala económica global.

Frente a esta situación, los Estados se han visto obligados en fortalecer su recaudación fiscal interna a través de sus sistemas tributarios, con el fin de mantener el equilibrio presupuestario para solventar el gasto público que es indispensable para la convivencia social, pues la responsabilidad de asumir medidas contingentes de toda índole para enfrentar estas crisis y quien debe responder ante su población sus necesidades emergentes es el Estado.

Algunas causas que provocan las crisis son dadas por la disminución del sector productivo, incremento del desempleo, aumento del gasto público, reducción de recaudación tributaria y caída de las actividades económicas públicas y privadas. Otro de los rasgos que existe en unas crisis económicas es la pérdida de recursos públicos para satisfacer los gastos de un Estado de bienestar.³⁵

Ante estos escenarios se ha demostrado que la política fiscal y tributaria pueden ser herramientas fenomenales para enfrentar un déficit público, pero en el caso actual de la crisis sanitaria que actualmente se está viviendo a escala internacional por la covid-19 ha generado una reducción considerable de la recaudación de los tributos causando una pérdida fuerte de dichos ingresos.

Según García Novoa,³⁶ corregir el déficit requiere de dos aspectos diferentes: 1. Incrementar los ingresos tributarios a través del aumentado de la fiscalidad, es decir, creando nuevos impuestos o reforzando los existentes en sistema de recaudación de cada Estado; y 2. Combatir la lucha contra el fraude mediante cláusulas generales antielusivas que eviten manipular los tributos del sistema implementando políticas

³⁵ Eddy De la Guerra Zuñiga, *El derecho económico en tiempos de crisis*, Ediciones Legales EDLE S.UA. (Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar, 2020).

³⁶ Cesar García Novoa, “La influencia de la crisis internacional en la composición de los sistemas fiscales”, *Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador* 1, n° 1 (agosto de 2020).

fiscales como el plan de BEPS: Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios).³⁷

Por otro lado, el diseño de los sistemas fiscales, en el contexto internacional según García Novoa, en otra de sus obras, se basa en el tributo como instrumento de sostenimiento del gasto público, no obstante, esto es efectivo cuando existe un sistema tributario bien integrado, riguroso y fiscalizado de manera óptima. En este aspecto, un sistema tributario se define como el “conjunto de tributos vigente en un ordenamiento dado”. Según la Constitución tributaria española un sistema tributario se refiere a:

Un sistema presidido por un conjunto de principios generales comunes capaz de garantizar la homogeneidad básica que permita configurar el régimen jurídico de la ordenación de los tributos como un verdadero sistema y asegure la unidad del mismo, que es exigencia indeclinable de la igualdad.³⁸

Bajo esa lógica, el sistema tributario busca una justicia tributaria en donde los ciudadanos aporten según la capacidad económica que poseen para afrontar las obligaciones tributarias que por ley están obligados en cumplir, tomando en consideración la situación personal del contribuyente.

Sin embargo, los sistemas tributarios nacionales se condicionan a los fenómenos económicos globalizados, pero a nivel internacional no existe un auténtico y coherente sistema de fiscalidad que vaya con principios completos y límites en materia fiscal, sino que cada Estado adquiera un sistema de acuerdo a sus intereses internos.

Para Ferreiro Lapatza los sistemas tributarios son conjuntos de gravámenes que son creados por el Estado, con el objetivo de ejercer de forma eficiente, eficaz y objetiva el ejercicio de poder tributario, esto implica “cierta coordinación de los diferentes impuestos entre sí con el sistema económico dominante y con los fines fiscales y extrafiscales de la imposición interna de cada nación”.³⁹

Joseph Stiglitz⁴⁰ refuerza que un buen sistema tributario debe recopilar entre otras condiciones principios como la eficiencia económica, flexibilidad y equidad, así

³⁷ El Plan BEPS es una guía de la política antielusiva internacional sobre la base de desconocer la tradicional distinción entre evasión-elusión-planificación fiscal (desarrolla 15 acciones estratégicas -modelo convenio de la OCDE).

³⁸ Cesar García Novoa, “El diseño de los sistemas fiscales actuales en el nuevo contexto internacional”, *Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador* 1, n° 1 (agosto de 2020): 26.

³⁹ Juan José Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español: Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*, 22ª (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2020).

⁴⁰ Joseph E. Stiglitz, *La Economía del Sector Público*, 3ª ed. (España: Columbia University, Novoprint, 2000), <https://desarrollomedellin.files.wordpress.com/2018/08/stiglitz-2000-tercera-edicion.pdf>.

mismo menciona que los sistemas tributarios deben basarse en variables, como la renta o los gastos y a su vez ser una herramienta de subvención a la producción para fortalecer el desarrollo de la economía nacional en tiempos de crisis. De esta manera se impulsa una política fiscal que incentive a las empresas a generar más recursos y fomenten una cultura tributaria justa.

La política fiscal como una rama de la política económica, es la encargada de generar ingresos para atender las necesidades de la población, impulsando la estabilidad económica a través del control del gasto público y los impuestos.⁴¹ Así pues, la política fiscal es la forma en que un Estado distribuye el ingreso para atender los gastos para estabilizar la economía nacional.

Por otro lado, la política fiscal discrecional afirma que el gobierno debería manejar la demanda agregada para alterar la capacidad productiva, mejorar los índices de empleo y regular de forma paulatina los precios en el mercado. Cabe mencionar que la política fiscal discrecional se realiza a través de norma, con ello cambiar la forma de gasto de la administración pública y con ello buscar la estabilidad en la economía.

La política fiscal discrecional se divide en dos tipos. El primer tipo se basa en la política fiscal expansiva, que no es otra cosa que “el aumento deliberado del gasto público, como también una disminución premeditada de los impuestos o alguna composición de esos dos factores”.⁴² Mientras que el segundo tipo se basa en la política fiscal restrictiva, que es todo lo contrario del anterior, es decir, es una “disminución deliberada del gasto del gobierno, un aumento premeditado de los impuestos o alguna composición de esos dos factores”.⁴³ Así, el uso de la política fiscal discrecional, sea expansiva o restrictiva desplaza la curva de la demanda agregada, combate recesiones y permite alcanzar algunas metas macroeconómicas de forma exitosa.

Por otro lado, la recesión económica o la inflación económica, son dos figuras que pueden enfrentarse en una crisis mediante cambios en el gasto público o los impuestos.⁴⁴ Desde la perspectiva keynesiana, la política fiscal no debe ni puede estar

⁴¹ Jenny Gambo, Jacqueline Hurtado, y Alicia Ortiz, “Gestión de la Política Fiscal para Fortalecer la Cultura Tributaria en Ecuador” (Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2017), <https://repositorio.pucesa.edu.ec/handle/123456789/2028>.

⁴² “Macroeconomía y Política Fiscal”, accedido 10 de marzo de 2021, <http://biblio3.url.edu.gt/Libros/2012/04/Fun-Econ/15.pdf>.

⁴³ *Ibíd.*

⁴⁴ *Ibíd.*

estática a lo largo del ciclo económico, y menos cuando se atraviesa una recesión o crisis económica.

3. Efectos económicos de la covid-19 en un contexto global

Las pandemias, las pestes, entre otros sucesos históricos han sido parte del ser humano desde sus orígenes. De ellas podemos citar las más relevantes:

Tabla 2
Parámetros para la ejecución de las finanzas públicas

Sucesos Históricos	Inicio	Final	Muertes
Peste negra	1331	1353	75.000.000
Peste en Italia	1623	1632	280.000
Gran Peste de Sevilla	1647	1652	2.000.000
Gran Peste de Londres	1665	1666	100.000
Gran Peste de Marsella	1720	1722	100.000
Primera pandemia de cólera	1816	1826	100.000
Segunda pandemia de cólera	1829	1851	100.000
Pandemia de cólera en Rusia	1852	1860	1.000.000
Pandemia Mundial de influenza	1889	1890	1.000.000
Sexta pandemia de cólera	1899	1923	800.000
Pandemia de encefalitis letárgica	1915	1926	1.500.000
Gripe Española	1918	1920	100.000.000
Gripe Asiática	1957	1858	2.000.000
Gripe de Hong Kong	1968	1969	1.000.000
Pandemia de H1N1	2009	2010	203.000
Pandemia de la covid-19	2019	-	-

Fuente: Alfani y Murphy (2017); Taleb y Cirillo (2020)

La Tabla 2 muestra que el planeta ha enfrentados distintos azotes pandémicos durante toda su historia y es importante conocer cómo las sociedades actuaron en su momento para enfrentar dichas crisis. Las acciones dependen cuándo surgió la pandemia. La peste negra del siglo XIV surgió en épocas en que prácticamente nadie llegaba a la vejez pese a eso contabiliza la mayor cantidad de muertes, en cambio la mortalidad causada por la covid-19 parece tener menos mortalidad afectando desproporcionadamente a las personas adulto mayor.⁴⁵ En los casos de las grandes pandemias, los efectos económicos afectan toda la economía por dos motivos: la

⁴⁵ Óscar Sangay, y Alan Taylor, “Políticas, política y pandemia”, *Fondo Monetario Internacional*, La larga resaca económica de la Pandemia : La historia muestra que las secuelas económicas de la COVID-19 podrían acompañarnos durante años, 57, n° 2 (junio de 2020): 60, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2020/06/pdf/fd0620s.pdf>.

primera es porque el contagio es generalizado y la segunda por la integración de los mercados y el comercio que pasan a ser protagonistas del shock económico mundial.

De las dos últimas pandemias que se describen en la Tabla 2, primero, el virus H1N1, conocido también como “fiebre porcina” o “influenza”, aunque apareció en Estados Unidos y Canadá, fue Suramérica la más afectada en su economía, lo que representó alrededor del 1 % de su PIB para 2009. Los costos globales del virus H1N1 en el mundo para el 2009, se estiman de \$ 50 000. Asimismo, la tabla menciona la última pandemia vivida por el mundo la cual se llamó Coronavirus cuyo primer caso se reportó en la ciudad Wuhan- China, perjudicando en primer momento a esta gran potencia y posteriormente afectando a todo el planeta. Se proyectó que para 2020 dicho fenómenos comprometió el 2 % del PIB chino.⁴⁶

Ante el desconocimiento de cómo enfrentar esta situación, algunos Estados se han visto obligados adoptar las recomendaciones de las medidas para la recaudación fiscal de los organismos internacionales en materia de política fiscal, con el fin de enfrentar las graves secuelas que ha causado la covid-19 en las economías de los países ricos y pobres en el mundo.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como un organismo internacional económico ha sugerido a los gobiernos del mundo medidas de contingencias que se basan de forma general en los siguientes parámetros: “1. Ayudar al sector sanitario y personal de salud, a los sectores más castigados y a sus trabajadores, y elevar la inversión pública a fin de acelerar la recuperación tras la crisis; 2. Si la epidemia se extendiera, coordinar acciones internacionales; 3. Proteger la salud e ingresos de los más vulnerables; amortiguar el choque mediante una rebaja de las cargas fiscales y financieras, y unas condiciones de trabajo flexibles”.⁴⁷

En el ámbito económico, la pandemia de la covid-19 ha causado una crisis financiera inesperada, que ha detonado tanto en la oferta como en la demanda en tres factores: a) la producción, b) creando trastornos en la cadena de suministro, c) en el mercado.⁴⁸ A dicha crisis se suman aquellos países cuyos ingresos principales dependen de la venta del petróleo han palpado una crisis económica adicional al tener que enfrentar la caída del valor del crudo en medio de la pandemia del coronavirus.

⁴⁶ Federico Guardia, “Impacto de las enfermedades en la economía mundial”, *EY*, 2020, https://www.ey.com/es_ec/future-health/impacto-de-las-enfermedades-en-la-economia-mundial.

⁴⁷ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Coronavirus”.

⁴⁸ Deloitte, “El impacto económico de COVID-19”.

Esto provocó la necesidad de reestructurar la planificación de las finanzas públicas internas.

Por consiguiente, la economía y política fiscal son instrumentos económicos y tributarios que deben tener como objetivo contrarrestar las consecuencias nefastas generadas por el confinamiento social que ha sido una de las medidas sanitarias a nivel mundial para contener y precautelar la vida y la salud de la humanidad, a través de la suspensión de sus actividades laborales presenciales por esta razón han dejado de consumir productos y servicios de ciertos sectores económicos y sociales. Ante estas medidas, el gran y constante reto que tienen los Estados es incrementar de manera significativa y eficiente sus ingresos mediante instrumentos económicos sin afectar la recuperación económica ni la vida de sus habitantes.

A hora bien, analizando las consecuencias económicas que ha causado la pandemia de la covid-19, para Jordán y otros lo que se evidenció en los primeros meses de la pandemia es el inicio de una larga recesión de la economía mundial. Sin embargo, resaltan también, que el golpe económico podría restaurarse paulatinamente siempre y cuando la pandemia de la covid-19 se disipe a causa de las medidas sanitarias correctas. A pesar de ello, los indicadores históricos de las pandemias pudieran mostrar secuelas en la economía por más de una generación.⁴⁹ Jordán y otros consideran que la implementación de “un extenso periodo de tasas de interés reales deprimidas es algo parecido a un estancamiento secular”⁵⁰ podría durar al menos veinte años.

Continuando con el análisis de las consecuencias económicas generadas por la pandemia covid-19 a nivel general, se puede manifestar que el mundo,⁵¹ se ha concentrado en los efectos a corto plazo. Por ello, la implementación de programas fiscales ha sido un mecanismo que los Estados han implementado en una gran escala con el objeto de fortalecer e incrementar recursos internos que permitan equilibrar sus finanzas públicas frente al gasto o el endeudamiento que han tenido que incurrir los gobiernos para enfrentar la pandemia de la covid-19. De la misma forma, es importante percibir cuál será el horizonte económico durante los próximos años, ya que estos escenarios se prestan para la implementación o el desarrollo de nuevas

⁴⁹ Jordá, Sangay, y Taylor, “Políticas”.

⁵⁰ El estancamiento secular significa la caída permanente y normalizada de la economía, lo que afecta el PIB y otras variables como el desempleo y/o otras modificaciones en los tributos,

⁵¹ Jordá, Sangay, y Taylor, “Políticas”.

políticas monetarias y fiscales que aún no se comprenden cual será en su totalidad las adecuadas.

4. El régimen tributario como herramienta de promoción y concreción de fines fiscales y extrafiscales

Para Sainz de Bujanda existe dos diferentes sistemas tributarios, uno llamado sistema tributario racional o teórico y otro sistema tributario histórico. Menciona que según la doctrina “el elemento racional en los sistemas tributarios desempeña un papel mínimo frente a factores como la política, recaudación, etc”.⁵² Citando a Schmolders, define a los sistemas tributarios como racionales e históricos. Así, en:

Un sistema es racional o teórico cuando el legislador es quien crea deliberadamente a armonía entre los objetivos que se persiguen y los medios empleados; es, por el contrario, histórico cuando esa armonía se alcanza a través de la espontaneidad de la evolución histórica. [...]

En ese sentido Sainz de Bujanda, concluye que todo conjunto de impuestos es construido de manera sistemática y armónica.⁵³ Ante estas definiciones Gabriela Ríos, manifiesta que, cualquier sistema tributario, ya sea racional o histórico, debe facultar de racionalidad, el cual sostenga los fines fiscales y extrafiscales. En ese sentido, podemos mencionar que los fines de los tributos fiscales y extrafiscales en general, se consideran como: 1) los ingresos presupuestarios del Estado; 2) instrumentos de política económica, 3) medio para una justa distribución del ingreso y de la riqueza, 4) incentivo a la inversión, la reinversión y el ahorro; y 5) instrumento de política económica general.⁵⁴

Para su ejecución práctica, la teoría del intervencionismo económico estatal es un camino que permite al régimen o sistema tributario ser una herramienta de la política fiscal importante para la creación, concreción, normalización, implementación, promoción, y ejecución de los impuestos fiscales y extrafiscales en una nación. Hay varias formas que el Estado puede intervenir, según Maurice Duverger, distinguiendo cuatro formas: 1) el Intervencionismo mediante

⁵² Fernando Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho (Fragmentos)* (Madrid, España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015).

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Gabriela Ríos Granados, “La Función del Tributo en el Estado Moderno de Derecho”, *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México*, 2005, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/13.pdf>.

discriminación; 2) el intervencionismo por aumento o disminución de la presión tributaria global, 3) el intervencionismo por redistribución y 4) el intervencionismo por amputación.⁵⁵

Haciendo un breve análisis de estas tipologías de intervencionismo estatal podemos comenzar con el *intervencionismo mediante discriminación*, esta se produce en la selección de ciertos impuestos que se gravan a específicas actividades económicas, ésta fomenta un beneficio al contribuyente con un régimen fiscal favorable y lo aleja a fuertes cargas impositivas. En cambio, el *intervencionismo por aumento o disminución de la presión tributaria global*, es todo lo contrario del intervencionismo mediante discriminación,⁵⁶ ya que esta se produce la disminución o el aumento en bloque del peso de los impuestos obteniendo resultados importantes en el ámbito económico.

Por lo expuesto, existe dos escenarios: primero, cuando existe un *aumento global de los impuestos* que automáticamente restringe los consumos y evita el exceso de disponibilidad monetaria y el aumento de los precios del mercado. Y segundo, en la *disminución de la presión tributaria*, esta causa una disminución de precios por la aplicación de los impuestos indirectos agregados en el precio final, y aumenta las disponibilidades de los particulares por el decrecimiento del impuesto a las rentas.⁵⁷ Estos escenarios favorecen las transacciones del mercado.

El *intervencionismo por amputación* se produce de forma directa en el aumento de impuestos sobre las actividades económicas individuales,⁵⁸ por ejemplo, el impuesto sobre las herencias, que tiene como objeto fomentar un nivel de vida con equidad en la sociedad. Por último, el *intervencionismo por redistribución* se caracteriza por la presencia del gasto público y la complementación directa entre las políticas financieras y tributarias. Este intervencionismo por redistribución se obtiene a través de los ingresos por concepto de recaudación de impuestos que hacen los contribuyentes al Estado.⁵⁹ La recaudación tributaria se destina una parte al Estado y la otra es destinada a la distribución de la riqueza mediante subvenciones u otros tipos de ayuda para la clase de bajo recursos económicos que existe en la nación.

⁵⁵ Maurice Duverger, *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional* (Barcelona: Ediciones Ariel, 1982).

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid.

Por otro lado, para las finanzas modernas, el sistema tributario es el medio para la recaudación de ingresos a las arcas del fisco que permite cubrir erogaciones previstas en sus finanzas públicas con el objetivo de garantizar las necesidades esenciales de la población. El impuesto además de ser un instrumento de recaudación es un instrumento que permite al Estado tomar injerencia en la actividad económica nacional como eje de orientación económica.

No obstante, la naturaleza del tributo en general para su materialización eficaz en un sistema tributario, depende mucho del objeto de su creación como también del principio de capacidad contributiva. Ya que su recaudación es determinada por la riqueza de los contribuyentes.

Según Villegas desde la perspectiva económica, la política tributaria tiene importantes objetivos como actuar sobre la coyuntura y fomentar el desarrollo económico a través de la regulación de la forma de explotación, la regulación de ciertas negociaciones, la regulación de fabricación de bienes y servicios, etc.

En ese sentido, frente a la crisis económica y sanitaria que actualmente se vive a escala internacional por la pandemia, los Estados a través del sistema y/o régimen tributario pretende ser utilizada como una herramienta clave para la formalización de sus economías internas implementando impuestos extrafiscales, es decir impuestos con fines diferentes a los recaudatorios tradicionalmente. Con el fin que el Estado deba cubrir las necesidades del pueblo y de paso también velar y garantizar el cumplimiento del goce y uso de los derechos de su población.

Finalmente, ante el contexto establecido en este acápite, se puede manifestar que el régimen o sistema tributario de un Estado además de poder emplear las herramientas del sistema financiero público que debe estar bien estructurado orgánicamente e institucionalmente, es un instrumento de política fiscal, la cual permita en el ámbito económico-tributario fomentar la promoción y concreción de fines fiscales y extrafiscales a través de la norma interna del cada país.

El objetivo del régimen o sistema tributario es de tener un equilibrio a través de una política fiscal que tenga como objeto la redistribución equitativa y proporcional del ingreso por medio de los tributos, subsidios o transferencias. Así mismo, esta debe generar incentivos para la inversión nacional y extranjera en todos los niveles de los sectores económicos para la producción de bienes y servicios sean socialmente deseables y ambientalmente acertadas en su aplicación.

De la misma manera, el régimen o sistema tributario, debe contrarrestar la recesión económica mundial causada por la pandemia de la covid-19 con el fin de reactivar la economía a escala internacional que ha sido afectada todo este tiempo. Caso contrario un régimen o sistema tributario abusivo que recaude vulnerando varios principios y derechos constitucionales sería perjudicial a los contribuyentes y a la justicia tributaria interna de un Estado.

Capítulo segundo

Directrices y recomendaciones fiscales y tributarias de organismos internacionales frente a la crisis de la covid-19

Para poder enfrentar los daños causados por la covid-19 que ha afectado directamente a la actividad financiera pública. Los estados a escala mundial se han visto obligados a acudir y aplicar ciertas directrices y/o recomendaciones fiscales que han sido elaboradas por las organizaciones económicas internacionales, los mismos que han sido publicados en sus páginas oficiales. Esta serie de directrices y recomendaciones fiscales, son de gran importancia estudiarlos ya que la implementación y recaudación tributaria tiene un gran impacto en la actividad económica y sobre todo en las finanzas públicas de cada país.

Por ello, el objetivo primordial de este capítulo es analizar a nivel general, si estas directrices y/o recomendaciones fiscales emitidas por las organizaciones económicas internacionales son las más adecuadas para la implementación en las finanzas públicas por los estados y de esa manera contrarrestar a la pandemia y a los efectos adversos que esta genera.

1. De los organismos internacionales económicos

La pandemia generada por la covid-19 causó una recesión económica grave a escala internacional, por eso es relevante conocer y analizar las medidas o directrices emitidas por los organismos internacionales económicos en materia fiscal, mismas que han sido adoptadas por los gobiernos a través de las administraciones tributarias, conforme al desarrollo y restricciones de la pandemia a escala mundial, así como el avance hacia la recuperación económica.

Por ello, en este capítulo se conocerá y analizará las medidas, sugerencias o recomendaciones establecidas por los siguientes organismos internacionales económicos: 1) La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos OCDE; 2) El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT; 3) La Organización Intra-Europea de Administración Fiscal IOTA; y 4) El Fondo Monetario Internacional FMI.

Las medidas, sugerencias o recomendaciones establecidas por los organismos internacionales económicos antes mencionados tienen como fin dar lineamientos de acción a las administraciones tributarias para enfrentar la crisis económica, apoyar y aliviar la carga a los contribuyentes como también a las empresas y personas que tienen inconvenientes de flujo de efectivo, que conllevan al incumplimiento con las obligaciones de pago o declaración de impuestos o que enfrentan dificultades.

Dichas medidas económicas fiscales, son recomendaciones basadas en lineamientos generales no se enfocan a medidas particulares, ya que las circunstancias y consideraciones nacionales variarán enormemente en cada país.

1.1. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

Como dato histórico, desde 1992 la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha venido trabajando con países en estado de desarrollo bajo su Programa de Relaciones Globales en Fiscalidad (GRP, por sus siglas en inglés). Su interés principal es brindar lineamientos en materia de política fiscal y administración tributaria.⁶⁰

La misión de este organismo conformado por 37 estados es diseñar mejores políticas para una vida mejor en sus naciones. Además, tiene por objeto la promoción de acciones del Estado para el bienestar integral con base en estándares que puedan solventar necesidades identificadas en los ámbitos económicos, sociales y ambientales.⁶¹ Frente a la crisis económica que ha generado la pandemia y que actualmente el mundo es víctima por la covid-19 la situación exige a la OCDE acciones y medidas eficientes e inmediatas a escala internacional.

La OCDE considera que las administraciones tributarias traen consigo retos similares y desafíos en todos los países miembro para gestionar soluciones rápidas que garanticen la continuidad de toda actividad económica esencial, sino también de la salud, y el bienestar general de los empleados y empleadores durante la pandemia. Por eso, el Foro sobre la Administración Tributaria (FAT) de la OCDE, trata con 53 directores generales de las administraciones tributarias a escala internacional, tanto a

⁶⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “*Quiénes somos*”, accedido 29 de agosto de 2021, <https://www.oecd.org/acerca/>.

⁶¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “*About the OECD - OECD*”, accedido 23 de enero de 2022, <https://www.oecd.org/about/>.

directores que forman parte de países pertenecientes como no pertenecientes a la OCDE.

Dentro del listado de los países miembros que forma parte de la OCDE, 16 países son países en desarrollo. El objetivo principal de la FAT, es señalar un lenguaje tributario que sea considerado en los sistemas internos tributarios donde faciliten y fomenten la cooperación entre países a través de herramientas cada vez más adaptables a las necesidades y exigencias de los países en desarrollo.

1.2. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

En 1965, en Estados Unidos de América se realizó el encuentro de administraciones tributarias de todo el continente, en el cual se discutió sobre los principales alcances y retos de esta importante institución estatal.

En dicha convocatoria, Sheldon Cohen (Comisionado de Asistencia Internacional del Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América y el señor Harold Moss (director de la Oficina de Asistencia Internacional del Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América), tuvieron la visión de crear un organismo internacional que tenga como objetivo crear espacios de foros permanentes para debatir y solucionar los problemas de las administraciones tributarias.⁶²

Con el transcurso del tiempo, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias se ha convertido en un modelo de referencia internacional en la promoción de la cooperación tributaria a través de la coordinación de actividades en conjuntas con los países miembros que forman parte y organismos internacionales relacionados en la materia fiscal.

1.3. La Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias (IOTA)

Fue fundada en 1996 por siete administraciones tributarias de Europa Central y Oriental, actualmente comprende 44 administraciones tributarias miembros. La

⁶² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “*Origen e historia*”, 18 de febrero de 2016, <https://www.ciat.org/origen-e-historia/>.

Secretaría de la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias se encuentra en Budapest, Hungría.⁶³

Es una organización intergubernamental sin fines de lucro, brinda a sus miembros una plataforma para intercambiar experiencias y mejores prácticas sobre la administración tributaria.

Su actividad principal es realizar talleres y foros con el fin de ofrecer a los participantes de varias administraciones tributarias miembros la oportunidad de conocer y compartir sus puntos de vista, experiencias y desarrollo de las mejores prácticas tributarias con el objetivo de perfeccionar las administraciones tributarias de sus miembros.

IOTA ha desarrollado la cooperación con varias organizaciones internacionales que brinda directamente asistencia técnica a las administraciones tributarias de todo el mundo. Se han firmado Memorandos de Entendimiento con el CIAT, la Comisión Europea, el FMI y la OCDE. Desarrolla sus actividades en el marco de programas de trabajo anuales basados en la estrategia de la organización. El objetivo es fortalecer la capacidad de los miembros de IOTA para recaudar ingresos fiscales, garantizar el cumplimiento de los contribuyentes y brindar servicios altamente profesionales para los contribuyentes.⁶⁴

Para ello, la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, ofrece publicaciones prácticas y aplicables para sus miembros promoviendo la cooperación tanto entre sus miembros como también a otras organizaciones internacionales y regionales.

1.4. Fondo Monetario Internacional (FMI)

Con 183 Estados Miembros, casi con la totalidad del mundo, el Fondo Monetario Internacional (FMI) contribuye al estímulo del buen funcionamiento de la economía mundial, es un organismo especializado del Sistema de las Naciones Unidas establecido desde 1945. Su sede se encuentra en Washington. El FMI se ha convertido en el organismo central del sistema monetario internacional, ya que tiene incidencia directa en la actividad económica entre todos los países que conforman el mercado

⁶³ Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, “*About IOTA*”, accedido 29 de agosto de 2021, <https://www.iota-tax.org/about-us>.

⁶⁴ *Ibid.*

mundial.⁶⁵ Entre sus objetivos se plantea colaborar con las recomendaciones necesarias para el diseño de correctos mecanismos de política económica y tiene como capacidad el financiamiento temporal de países que busquen equilibrar su economía.⁶⁶

2. Directrices y recomendaciones fiscales y tributarias de organismos internacionales

Frente a la crisis económica e inestabilidad financiera pública que ha surgido por la covid-19 en el mundo, es necesario en este acápite estudiar y señalar cuales son las diversas directrices y recomendaciones fiscales y tributarias que se han implementado en escala mundial de forma generalizada durante la pandemia y post pandemia.

Estas directrices y recomendaciones fiscales y tributarias adquiridas e implementadas por los estados dependerán mucho para el fortalecimiento de los ingresos públicos con el fin de contrarrestar los efectos económicos adversos que han sido víctimas de esta pandemia. Finalmente, este acápite tiene como meta distinguir de forma clara qué medidas son transitorias y cuáles son permanentes.

2.1. Directrices y recomendaciones de la OCE, CIAT E IOTA

El Foro sobre la Administración Tributaria FAT de la OCDE en conjunto con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y la Organización Intra-Europea de Administración Fiscal (IOTA), han sumado fuerzas para elaborar y publicar dos documentos basados en dos enfoques las cuales son: 1) Respuesta de las administraciones tributarias al covid-19: Consideraciones acerca de la continuidad de actividades y servicio.⁶⁷ 2) Administración de Impuestos Respuestas a covid-19: Medidas tomadas para apoyar a los contribuyentes.⁶⁸ En estos documentos detallan

⁶⁵ Fondo Monetario Internacional, “*Ficha Técnica*”, accedido 29 de agosto de 2021, <https://www.imf.org/es/About/Factsheets/IMF-at-a-Glance>.

⁶⁶ *Ibíd.*

⁶⁷ Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “*Respuesta de las administraciones tributarias al COVID-19: Consideraciones acerca de la continuidad de actividades y servicios*”, 7 de abril de 2020, https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_COVID19_respuestas_ciat_iota_ocde.

⁶⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, y Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, “*Administración de Impuestos Respuestas a Covid-19: Medidas tomadas para apoyar a los*

sobre las medidas inmediatas que deben considerar los Estados a nivel mundial para contrarrestar los efectos adversos que ha generado, genera y generará la covid-19, en la actividad normal del Estado y de la economía de la nación en especialmente los contribuyentes o sujetos pasivos que forman parte del círculo económico.

2.1.1. Respuesta de las administraciones tributarias al covid-19: Consideraciones acerca de la continuidad de actividades y servicio

Las medidas acerca de la continuidad de actividades y servicio por parte de las administraciones frente a la pandemia generada por la covid-19 son: 1. Creación y activación de un comité decisorio frente a la pandemia 2. Manejo de la información veraz, completa y actualizada, 3. Delimitación de actividades esenciales y no esenciales, 4. Elaboración de planes de contingencia e identificación de puntos débiles, 5. Garantizar seguridad y salud para los empleados y contribuyentes, 6. Implementar la modalidad de teletrabajo emergente, y 7. Comunicación externa con los contribuyentes.⁶⁹

La creación y activación de un Comité Decisorio Frente a la Pandemia que tenga funciones por delegación directa, que atienda un orden jerárquico preestablecido es importante ejecutarlo ya que esta permite brindar a la ciudadanía una continuidad operativa, delimitar funciones esenciales ante acciones administrativas tributarias, repartir funciones para el desarrollo, aplicación y supervisión del plan de actuación.

Para ello, el Comité Decisorio Frente a la Pandemia debe mantener reuniones periódicas de los funcionarios jerárquicos superiores de las administraciones tributarias para generar en sus agendas actividades de trabajo que permitan enfrentar la crisis de la covid-19 y puedan transparentemente tomar decisiones bajo las competencias y responsabilidades delegadas a su cargo. Dichas decisiones a observarse por parte de las Administraciones Tributarias a través del Comité decisorio frente a la pandemia son: 1. Los elementos de plan de continuidad operativa, incorporación de la modalidad de trabajo a distancia o teletrabajo, entre otros; 2. La distribución de funciones para la implementación del plan de actuación y gestión de

contribuyentes.”, 10 de abril de 2020, 68, https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/Tax_Administration_Responses_to_COVID_19.pdf.

⁶⁹ Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, “Respuesta de las administraciones tributarias al COVID-19”.

riesgos frente la crisis de la covid-19, para la implementación de medidas de prevención, mitigación, control compensación, corrección frente los efectos o impactos de la crisis económica tributaria; 3. Elaborar un plan dinámico de continuidad operativa.

La OCDE recomienda a las administraciones tributarias que realicen un informe general sobre las lecciones aprendidas posterior a la pandemia y formulen sugerencias sobre las mejores eventuales que se podrían adoptar. Los parámetros básicos de referencia que deben tener en los informes son:⁷⁰ el registro de trabajadores por actividad y área que se encuentren enfermos, los cuales puedan trabajar bajo la modalidad telemática o teletrabajo y los que pueden trabajar de forma presencial para que puedan acudir a la oficina, sugieren desglosar a los empleados que son sujetos de redistribución para la ejecución de actividades de esenciales y no esenciales, así también mantener registro serial para verificar la evolución de los efectos de la covid-19.

Así mismo, en el contenido del informe recomendado por la OCDE debe establecer los indicadores de la capacidad de mantenimiento de sistemas informáticos esenciales para la prestación de servicios TIC, acceso al internet evitando las interrupciones y cortes del servicio por parte de los administrados, también debe mantener registro de los servicios de la administración tributaria, como la cifra de ciudadanos que toman contacto con la administración por las diversas vías de comunicación o de requerimiento de información estas pueden ser por el sitio web o atención telefónica, etc.

Es importante también que el mencionado informe cuente con el impacto de la recaudación sobre pagos pospuestos, así como del aumento de los mecanismos para facilitar pago de deuda o de las reformas en materia de política fiscal. Por otro lado, debe contener un análisis de las dificultades de comunicación que han sido notificadas por los contribuyentes por concepto de plazos de notificación, problemas con los pagos o al suministro de información, entre otros. Con el fin de mejorar y adoptar otras medidas sustitutas y adecuadas para el servicio de los sujetos pasivos.

La interacción entre el Comité Decisorio Frente a la Pandemia con otros responsables políticos u órganos decisorios es importante, ya que permite estar informado sobre las actuaciones y decisiones gubernamentales de las nuevas políticas

⁷⁰ *Ibíd.*

públicas que se van adoptando para enfrentar la crisis de la covid-19, esto permite prever su potencial impacto en servicios esenciales de la administración tributarias pues de ese modo se garantiza la adecuada aplicación de las políticas públicas, no obstante, este tipo de sistemas podría demorar por la ejecución de otras prioridades.⁷¹

Otra medida que sugiere la OCDE es la planificación de escenarios. Esta estrategia consiste en que las administraciones puedan contemplar diferentes escenarios en de la administración tributaria a nivel central o descentralizadas, y que respondan a una misma planificación macro. Con esto la OCDE considera que ayudará a que el Comité Decisorio Frente a la Pandemia avoque conocimiento de los ajustes operativos tales como: priorización de servicios a solamente los esenciales o la implementación parcial o total del teletrabajo.

Por tanto, para la continuidad de las actividades de la administración tributaria al servicio público en medio de la pandemia, es importante considerar: el número de empleados que evite un contagio masivo en la institución y en qué períodos, estos funcionarios trabajarían; la disponibilidad del personal debido a las restricciones de movilidad; dotar de capacidad a los proveedores para el óptimo desenvolvimiento de los servicios administrativos como “vías de comunicación, los servicios informáticos, las actividades bancarias o el acceso a internet”,⁷² entre otros.

Las administraciones tributarias pueden plantearse distintos escenarios de recuperación que contengan un rápido retorno a la normalidad sin importar si el retorno es lento con constantes restricciones ya sea con la limitación del contacto social, el cierre de las infraestructuras físicas o las restricciones a la movilización, implementación de la modalidad de trabajo mixta o bien una segunda, tercera, cuarta, etcétera oleada de la pandemia con el transcurso del tiempo.

Las administraciones tributarias deben tomar en consideración las funciones que se llevan a cabo y su orden; los principales problemas que podría generar el trabajo a distancia; las acciones para garantizar la eficiencia de los sistemas informáticos; reducir aspectos que sobrecargue trabajo; considerar los criterios sobre plazos para la recaudación de los contribuyentes; y la priorización frente a posibles nuevas olas de la pandemia.⁷³

⁷¹ *Ibíd.*

⁷² *Ibíd.*

⁷³ *Ibíd.*

En cuanto a la delimitación de actividades esenciales y no esenciales es importante hacerlo, ya que este proceso administrativo determina el buen funcionamiento de la administración tributaria. Por eso la OCDE sugiere algunas propuestas para la definición genérica de servicios esenciales y no esenciales para su correcta aplicación, ya que si no se lo hace correctamente perjudicaría la salud y seguridad de todos (ciudadanía, instituciones públicas, etc.).⁷⁴

En ese sentido las administraciones tributarias pueden estar divididas por líneas de actuación o ejes temáticos, entre ellos pueden ser: Mantenimiento de la infraestructura operativa, para garantizar la capacidad interna de gestión; garantía de presupuesto a las instituciones involucradas; generación de ayudas para el pago de obligaciones (con priorización a grupos/empresas más vulnerables); garantizando la recaudación, principalmente de aquellos ingresos periódico y el combate a los delitos en la materia. El establecimiento de un orden de prelación para el ejercicio de estas actividades en distintos escenarios permite que las administraciones tributarias puedan ser necesarias y complementarias a los objetivos y misión institucional para la cual fue creada.⁷⁵

Por otro lado, la detección de puntos débiles y elaboración de planes de contingencia es otra medida que sugiere la OCDE tomar en cuenta e implementar en las administraciones tributarias para que se analice y se evalúe todos los riesgos y aplicar los planes preventivos para mitigar los problemas generados por la pandemia.

Por consiguiente, la OCDE manifiesta que las administraciones tributarias a través de los responsables de la gestión de las debilidades y/o riesgos podrán reunirse para examinar, detectar y estudiar las situaciones graves o establecer otras posibles medidas de mitigación que se adoptaría para cada función, con el fin de que “sirva de enlace con otros sectores de la administración y con los proveedores de servicios correspondientes permanentemente, también en los casos en que se materialicen los riesgos”.⁷⁶ Además, las administraciones tributarias podrán tener personal titular y suplente para no dejar de garantizar los servicios mínimos de la institución.

Para garantizar la seguridad y salud de los empleados y contribuyentes, la OCDE recomienda como primer paso conocer cuáles son los riesgos de transmisión y cómo se transmite el virus y la tasa de contagios. Una vez que se haya cumplido con el

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ Ibid.

primer paso el segundo se basa en evaluar cuales son las medidas apropiadas y eficientes para su ejecución el cual se precautele la seguridad y salud tanto de los empleados como el de los contribuyentes. Dicha evaluación puede proceder bien de las administraciones públicas concernidas o bien del análisis de lo que ha ocurrido o está ocurriendo a escala.

En ese sentido, la OCDE enumeran algunas de las condiciones necesarias que deben ser previamente observadas para optimizar la seguridad de los trabajadores y usuarios las cuales son las siguientes:

- 1) Detección de riesgos para preservar la salud y la seguridad en el lugar de trabajo y mitigar de manera efectiva los efectos de la crisis;
- 2) Identificar a las personas vulnerables; 3) Suministrar información sobre cómo preservar la salud y la seguridad, tanto en circunstancias generales como específicas, cuando se trabaje en los edificios e instalaciones de la administración tributaria;
- 4) Prever de forma temprana lo que puede hacerse a través de medios de comunicación digital o por vía telefónica, y qué se puede hacer únicamente, si es el caso, manteniendo un contacto personal.
- 5) En las actividades que conlleve el contacto con personas sea estrictamente necesario, adopción de medidas que permitan reducir al mínimo los riesgos como aceptar visitas de personas que no presenten síntomas, que hayan superado la enfermedad o que tomen precauciones como el uso de mascarillas adecuadas
- 6) Equipar materiales de protección para evitar el contagio del virus como la entrega de mascarillas y guantes de un solo uso o mamparas de cristal con micrófono, pantallas táctiles para facilitar la comunicación, entre otros.
- 7) Dividir los despachos en zonas separadas para los distintos grupos y sectores de empleados y contribuyentes, incluidos accesos y baños.⁷⁷

Por último, la OCDE considera indispensable implementar la modalidad de teletrabajo emergente en la administración tributaria como una medida eficaz para reducir el riesgo de transmisión.

La OCDE para garantizar la eficiencia del trabajo a distancia propone a las administraciones tributarias establecer protocolos del teletrabajo, considerando horarios de trabajo si se realizan otras actividades de forma presencial; fomentando reuniones periódicas del equipo del equipo y/o garantizando seguridad de datos en conexiones domésticas; motivando al personal y diferenciando el espacio de trabajo del hogar, aunque en el confinamiento sea en casa; realizando descansos; y creando

⁷⁷ Ibid.

formas de solución de conflictos personal o grupo al durante el trabajo a distancia; entre otros.⁷⁸

Así mismo, la OCDE sugiere equipar a sus funcionarios que no dispongan de suficientes equipos portátiles institucionales, procediendo al uso de equipos portátiles personales, teniendo en cuenta la seguridad del caso.

Por último, la comunicación externa de los contribuyentes es una temática relevante para la administración tributaria, ya que esta permite dar cumplimiento a cabalidad con la misión y los objetivos institucionales y evitar ciertas confusiones e inquietudes a los contribuyentes que de una u otra manera pueden acarrear por la pandemia. Por eso, la OCDE plantea a las administraciones tributarias la creación de estrategias de comunicación para difundir de forma correcta las metas y objetivos de la institución y del Estado bajo las siguientes recomendaciones:

- Comunicar a los contribuyentes que la administración tributaria tiene como objetivo apoyar a los contribuyentes y a la economía. Así mismo, los modelos y estilos de comunicación deben ser adjetivos calificativos como imparcial, que sea amable y humano, con el fin de garantizar que las comunicaciones sean transparentes, eficientes y veraces en estos momentos de gran preocupación e incertidumbre ya sea de largo o corto plazo durante y post pandemia. El acceso a la información es fundamental, por lo que la página web deberá tener actualizado su servicio.
- Explicar claramente sobre tiempos aproximados de respuestas e informar sobre cambios de protocolos de servicio, por lo tanto, la administración tributaria debe facilitar información detallada y motivada sobre las ayudas disponibles.
- Analizar los canales de comunicación como página web, redes sociales y/o medios tradicionales (televisión, prensa escrita, teléfono, etc.) con énfasis en los grupos más vulnerables.⁷⁹

Sobre estas medidas enunciadas, considero que las sugerencias realizadas durante la pandemia por la Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, son válidas. Ya que al no contar con una mayor información sobre el comportamiento del virus de la covid-19 y el impacto

⁷⁸ Ibid.

⁷⁹ Ibid.

económico que generaría esta, los estados frente a la toma de decisiones sobre el bienestar social generaban una incertidumbre. Sin embargo, con el pasar del tiempo estas medidas se han mantenido pese que este escenario ha cambiado por el proceso de vacunación que se ha implementado a escala internacional.

En la mayoría de países con sus excepciones claro está, si se ha creado y activado un comité decisorio frente a la pandemia, tal vez su nombre no sea precisamente el de “comité”. No obstante, para algunos países los fines de la creación de este organismo ha sido un alivio para brindar atención a la ciudadanía una continuidad operativa, delimitar funciones esenciales ante acciones administrativas tributarias, repartir funciones para el desarrollo, aplicar y supervisar el plan de actuación.

Finalmente, considero que la implementación de la modalidad de teletrabajo emergente en la administración tributaria como una medida eficaz para reducir el riesgo de transmisión, si ha sido efectiva en las administraciones tributarias. Sus efectos inmediatos sobre esta nueva modalidad de trabajo han obligado a crear a su vez mecanismos de comunicación y atención por medio de proyectos de manejo de datos digitales tributarios de manera efectiva, veraz y actualizada. Esto de una u otra manera permite no solamente cumplir con las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes sino también permite tener una comunicación con los sujetos pasivos de forma eficiente.

2.1.2. Administración de Impuestos Respuestas a covid-19: Medidas tomadas para apoyar a los contribuyentes

Las medidas multifacéticas implementadas por estas tres organizaciones económicas internacionales para apoyar a los ciudadanos, empresas y la prestación de servicios públicos vitales enfocados en materia de administración de impuestos, se clasifican en cinco ejes. Estas son: 1. Extensión de plazos 2. Aplazamientos de pagos 3. Remitiendo sanciones e interesar 4. Pago de deuda planes y 5. Suspendiendo recuperación de la deuda. Con esto, buscan fomentar el reembolso rápido de los contribuyentes, realizar cambios temporales en la política de auditoría y formas de

proporcionar certeza fiscal más rápida y contribuyentes mejorados servicios y comunicación iniciativas.⁸⁰

La ampliación de plazos por parte de las Administraciones Tributarias, en general, consiste en evitar que se venza el tiempo de la presentación sobre la declaración de impuestos sobre la renta y se evite el incumplimiento de los pagos permitiendo el procesamiento de pagos de beneficios y proporcionando a los contribuyentes liquidez adicional para consumos de primera necesidad. Estos plazos podrían aplazarse por varias semanas o meses, con el fin de proporcionar a las y los contribuyentes que han sido afectadas por la covid-19, estableciendo un tiempo adicional para realizar pagos de impuestos| o para presentar sus declaraciones de impuestos y formularios.

Para su ejecución, esta medida puede ser implementada de varias formas. Puede ser una gestión de forma automática, mediante el sistema informático interno o por solicitud de formato simplificado emitido por la Administración Tributaria el cual debe ser solicitada y realizada directamente por el contribuyente. Los fines de esta medida permite levantar información sobre las declaraciones de impuestos durante la pandemia la cual permite comprender de una mejor manera el impacto económico que ha generado la covid-19, y así identificar cuáles son los sectores específicos que requieren asistencia adicional para proporcionar superar y recuperarse económicamente.

La pandemia del covid-19 ha generado un impacto fuerte sobre el flujo de efectivo de muchas personas a escala mundial. Eso, sumándoles a aquellas personas que han sido despedidas temporalmente o que tienen que tomar una licencia temporal sin goce de sueldo por responsabilidades de cuidados.

Por otro lado, el flujo de efectivo a nivel empresarial en especial las PYMES (pequeñas y medianas empresas), ha generado una caída de la actividad económica afectando seriamente sus actividades económicas, incurriendo en decisiones y consecuencias graves como el cierre de sus negocios por la falta de clientes. Este efecto sin duda genera la reducción significativa en los contratos de servicio, la paralización en el sistema de producción, interrupción de las cadenas de suministro, la

⁸⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, y Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, “Medidas tomadas para apoyar a los contribuyentes.”

disminución de los mecanismos de distribución y postventa, etcétera.⁸¹ Otras pymes, al mismo tiempo, han continuado con gastos regulares como el arriendo del espacio comercial, la emisión de facturas de servicios públicos con un bajo requerimiento de atención en el mercado, costos salariales, etc.

Ante estos escenarios, los problemas de flujo de caja no solo causan la quiebra de un negocio sino también de negocios conectados a través de un efecto dominó o a escala. En ese sentido, las organizaciones internacionales económicas sugieren a las Administraciones Tributarias considerar la posibilidad de ayudar a los contribuyentes y aliviar la carga del flujo de caja aplazando en los pagos de impuestos que vencen en cuotas, por ejemplo, ser considerados en un lapso de meses que sean factibles para su cumplimiento.

Este aplazamiento de tiempo puede ser trimestrales, semestrales, octamestral, quintamestral u otro según sea la necesidad, tiempo que no perjudique tanto al sujeto pasivo como a la Administración Tributaria. Otra alternativa que se puede tomar como medida para aliviar la carga tributaria a los contribuyentes, es el ajuste a la baja de los pagos de impuestos anticipados o la suspensión de dichos pagos durante el o los años fiscales que dure la pandemia.⁸²

En cuanto las notificaciones o envío de multas e interés, las administraciones tributarias generalmente en el mundo ejecutan multas por la presentación tardía de las declaraciones de impuestos o por pagos tardíos de impuestos. En cambio, en otros países además de generar multas por la presentación tardía de las declaraciones de impuestos, acumulan intereses por pagos atrasados a aquellos contribuyentes que incumplen con sus obligaciones tributarias.

Dichas multas o pagos de intereses frente a esta pandemia son un problema de flujo de efectivo y potencialmente causa estrés para algunos contribuyentes en el momento actual, especialmente si hay dificultades para comunicarse con la Administración Tributaria sobre estos temas o para ejercer los derechos de apelación.

Como consecuencia de esta realidad las organizaciones internacionales económicas sugieren a las Administraciones Tributarias suspender las multas o los intereses, particularmente cuando se otorgan extensiones de los plazos. Esta sugerencia también se podría realizar para procesos administrativos de sanciones y decisiones de intereses en los casos por las que se presume o se demostró que el

⁸¹ Ibid.

⁸² Ibid.

incumplimiento de la obligación tributaria fue consecuencia del covid-19. Este beneficio lo tendrían aquellos contribuyentes que aún no han cancelados sus obligaciones en la Administración Tributaria.⁸³

En igual forma, los contribuyentes que adeudan impuestos pueden tener la opción de acceder a fáciles planes o convenios de pago de deudas, siempre y cuando cumplan con una serie de requisitos. Para ser aprobados en a esos planes deben cumplir cómo requisito fundamental no estar en mora de un plan de deuda anterior con la Administración Tributaria.

En algunas Administraciones Tributarias, las solicitudes de planes de pago de deudas se realizar mediante un proceso automático, es decir, por el sistema integral de la Administración Tributaria. Mientras que, en otras administraciones tributarias previa a la aceptación de los planes de pago de deudas y extensión de la duración de los planes, aplican una cita con el sujeto pasivo con el objetivo de mantener una conversación más cercana y comfortable de forma física o telemática.⁸⁴

Por ello, las organizaciones internacionales económicas proponen como medida la opción de que las administraciones tributarias brinden un acceso más fácil, tanto a los planes de pago como a las extensiones de la duración de los planes, particularmente cuando existe riesgos importantes de flujo de efectivo por parte de los sujetos pasivos. Además, se puede considerar la posibilidad de tener un período sin intereses.⁸⁵

Por último, la suspensión de la recuperación de la deuda, incluida la suspensión del embargo de salarios o cuentas bancarias y la incautación y venta de activos es otra medida que las administraciones tributarias cuentan para atenuar el impacto de una posible acumulación significativa de deuda que puede incrementar los problemas que enfrentan los contribuyentes frente la pandemia y puede aumentar una alta probabilidad de incumplimiento sobre las obligaciones tributarias que mantienen con la administración tributaria.

Con estas medidas el Estado podría evitar graves impactos económicos en algunos contribuyentes la cual permite que se pueda equilibrar y aliviar la carga impositiva, apoyar a las empresas y personas con problemas de flujo de efectivo que cuentan con dificultades para cumplir con las obligaciones de pago.

⁸³ Ibid.

⁸⁴ Ibid.

⁸⁵ Ibid.

2.2. Directrices y recomendaciones del FMI

El Fondo Monetario Internacional, para ayudar a los países que enfrentan los efectos económicos del coronavirus a modo general ha implementado cinco ejes para dar soluciones inmediatas.⁸⁶ La primera, radica en el financiamiento de emergencia, esta consiste en brindar aquellos países que necesiten un financiamiento rápido a través del Servicio de Crédito Rápido (SCR) y el Instrumento de Financiamiento Rápido (IFR), con el fin de que se atienda inmediatamente los problemas sanitarios. Como segundo eje, el FMI ha incentivado el fondo fiduciario para aliviar y contener acontecimientos catastróficos, mediante donaciones para el alivio de la deuda de países más pobres y vulnerables que enfrentan el covid-19. Así mismo, como tercer eje el FMI ha ampliado rápidamente programas vigentes para dar cabida a necesidades urgentes planteadas por el covid-19. Como cuarto eje, el FMI brinda respaldo a través de un nuevo préstamo en el arco de sus servicios financieros vigentes. Y, por último, como quinto eje es el fortalecimiento de las capacidades, la cual consiste en que el FMI colabora estrechamente con las autoridades de los países miembros afectados para reorganizar las prioridades de asistencia técnica y capacitación.⁸⁷

No obstante, para evitar que exista casos de corrupción con los recursos para mitigar los efectos económicos provocados por la covid-19 los gobiernos están llamados a supervisar y controlar las medidas fiscales y financieras de emergencia. Para evitar esto, la recomendación del FMI ha sido gastar todo lo necesario, pero guardar los recibos de respaldos.

El financiamiento de emergencia que realiza el FMI para que ayude a los países frente a la covid-19 tiene garantías, con el fin de asegurar que dichos fondos estén destinados a quienes más los necesitan, manteniendo el equilibrio con la necesidad de desembolsar los fondos con rapidez. Por ello, los países prestatarios se han comprometido a publicar las auditorías ex post independientes de los gastos relacionados con la crisis y a publicar en el sitio web del gobierno los contratos de las adquisiciones estatales relacionadas con la crisis, con información completa sobre las empresas adjudicatarias y sus propietarios efectivos.

La pandemia actualmente ha estructurado una gestión de gobierno más sólida y acelerada. Por eso el FMI basado en el principio de cooperación entre los países ha

⁸⁶ Fondo Monetario Internacional, “*La respuesta del FMI a la COVID-19*”, 17 de abril de 2020, <https://www.imf.org/es/About/FAQ/imf-response-to-covid-19#Q1>.

⁸⁷ *Ibíd.*

creado en su página web oficial, un observatorio de políticas económicas, financieras y fiscales donde se resumen y se actualiza las principales medidas adoptadas por 196 países a escala mundial en la cual se comparte públicamente información, datos, investigaciones y análisis de las medidas o recomendaciones a sus países miembros para fomentar ciertas políticas de acción que los países deben considerar para combatir y contener la pandemia sobre todo de las recesiones económicas que esta genera.⁸⁸

En ese sentido, algunos países adoptaron dos paquetes de apoyo en el año 2020 para personas y empresas afectadas por la pandemia covid-19, las cuales consisten en gasto presupuestario, garantías soberanas y aplazamientos de impuestos. En el caso del aplazamiento de impuesto, esta medida permite a todas las grandes empresas a excepción de los bancos, telecomunicaciones, empresas públicas y otras empresas esenciales aplazar el pago del impuesto a las ganancias para el segundo y tercer trimestre de 2020 hasta el 2021.⁸⁹

En el ámbito del turismo, el procesamiento activo y los centros de llamadas pueden diferir los pagos para el resto de 2020 hasta 2021, en cambio las pequeñas empresas con un volumen de negocios inferior a los grandes contribuyentes no pagarán impuestos sobre las ganancias durante el resto de 2021.

Para otros estados, la implementación de medidas fiscales se basa en la reducción del treinta por ciento (30%) en el anticipo del impuesto de sociedades y en el aplazamiento o abono de las deudas tributarias sin generar intereses de demora. Por otro lado, en algunas naciones aprobaron medidas de ingreso y gastos para combatir el brote de covid-19 y minimizar su impacto económico negativo, las cuales anunciaron gastos adicionales en atención médica mientras se equilibra la necesidad de mantener la deuda en un camino sostenible, se concedieron exenciones fiscales sobre la ayuda humanitaria y las donaciones y algunos retrasos en la presentación de impuestos para determinadas importaciones.⁹⁰

La desgravación de impuestos indirectos para las pequeñas empresas y la abolición de los impuestos especiales sobre el alquiler de automóviles y motocicletas, así como las asignaciones para capacitación y educación, son medidas fiscales que las autoridades han considerado para enfrentar esta pandemia.

⁸⁸ Fondo Monetario Internacional, “Respuestas de Políticas al Covid-19”, s. f., <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19?fbclid=IwAR1vmVjaQwCLC74ih3OFmgZ62x3a2vzqj-yhCEh5nXns9sdzYrMrMFjJnC4>.

⁸⁹ *Ibid.*

⁹⁰ *Ibid.*

Sin embargo, para otros países, han sido prioridad la implementación de paquetes de estímulos fiscales los cuales se basan en desgravaciones fiscales para empresas y familias, como descuentos en facturas de servicios públicos, pagos en efectivo a hogares vulnerables y apoyo al gasto en salud, construcción, paquetes de infraestructura e inversión verde (energías y tecnologías renovables).

Así mismo, en países occidentales consideraron implementar los siguientes paquetes fiscales plurianuales más grandes de Europa para apoyar la economía, incluye apoyo al sistema de salud, arreglos laborales a corto plazo, apoyo a la liquidez de las empresas (subsidio de costos fijos y compensación de pérdidas) y garantías de préstamos públicos. Por el lado, países como Austria las medidas sobre los ingresos, se anunció el aplazamiento de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y corporativas, las contribuciones a la seguridad social (3 meses) y los pagos del IVA, así como la reducción del IVA en algunas categorías, la reducción de la tasa de impuesto sobre la renta más baja del 25 al 20 por ciento.⁹¹

En tal sentido, la aprobación de enmiendas en la legislación tributario, ha sido una herramienta fundamental tanto en el ámbito económica y jurídico otorgar beneficios fiscales a aquellas empresas afectadas por la pandemia. Dichas enmiendas en algunos países como en el caso de Azerbaijan conceden una exención de un año del impuesto sobre la tierra y la propiedad a sectores seleccionados, incluido el ámbito del turismo, el transporte público e instalaciones culturales. Por otro lado, los contribuyentes sobre la renta también reciben una exención del setenta y cinco por ciento (75 %) y los contribuyentes que presenten una declaración mediante procedimientos simplificados una exención del cincuenta por ciento 50%. Además, el impuesto a la propiedad de alquiler en las áreas afectadas por la covid se reduce del catorce por ciento al siete por ciento (14 % al 7 %).⁹²

Otra medida interesante que ha sido aplicada en algunas naciones es la descentralización fiscal con la ampliación de las subvenciones nacionales. Para otras autoridades la postergación de pagos de algunos impuestos como es el caso del impuesto sobre la renta de las sociedades, el impuesto al IVA, o el impuesto sobre transacciones han sido una solución temporal para el pago a plazos. La aplicación de deducciones fiscales para otros países han sido una alternativa para apoyar especialmente a la mano obrera independiente, los cuales, estos trabajadores pueden

⁹¹ Ibid.

⁹² Ibid.

reclamar deducciones fiscales en gastos relacionados en la salud, educación, alimentación. Hay que mencionar, que otra medida fiscal que se aplicó al impuesto al IVA es el reembolso de hasta el 5 % por concepto de compras que un individuo realiza y mantiene un ingreso mensual promedio igual o menor a aproximadamente \$ 1311,00.⁹³

Al mismo tiempo otras medidas fiscales como el aumento de inversión en salud, ayudas económicas a familias en situación de pobreza, la disminución del pago de los impuestos y gravámenes a la importación especialmente los suministros médicos esenciales, entre otros, estas medidas expiraron a finales de año 2020.

Durante el año 2021 las medidas de contingencias como respuestas clave de política fiscal que se direccionaban a los ingresos, eran en: 1) La desgravación total del impuesto sobre la renta de las donaciones y obsequios realizados por empresas para enfrentar el covid-19. 2) desgravación fiscal para hogares con niños con discapacidad; 3) Reducción de la tasa del IVA al 9% por concepto de servicios de restaurante, libros, comida para bebés, vino, cerveza, operadores turísticos y viajes turísticos, gimnasios e instalaciones deportivas y entrega de alimentos a domicilio o el pago del IVA a través del proceso de diferido hasta fines de marzo a pagar en 11 cuotas; 4) Desgravación de derechos de aduana para la importación de suministros médicos clave.⁹⁴

En cambio, otras autoridades de gobierno han tomado como medidas fiscales a partir de que comenzó la pandemia y finales del año 2020, la exención del IVA por tres meses sobre los productos farmacéuticos y bienes básicos, la suspensión de las auditorías fiscales para las empresas, han aplicado un período de gracia para las empresas en atrasos de impuestos, han fomentado la total deducción fiscal de las donaciones realizadas al fondo de ayuda covid. De igual modo, como medidas adicionales, han suspendido el pago económico sobre el suministro de agua y electricidad por un período de dos meses, han estipulado la prohibición de desalojar a los inquilinos en caso de incumplimiento del pago de las obligaciones financieras de marzo a junio de 2020, así mismo, han suspendido la recaudación del IVA a la producción y venta de bienes básicos.⁹⁵

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Fondo Monetario Internacional, "Políticas al Covid-19".

⁹⁵ Ibid.

En Costa Rica, por ejemplo, la desgravación fiscal única sobre el impuesto de matriculación de vehículos en 2020 otra medida que se ha ejecutado a escala mundial mientras que las obligaciones fiscales de las empresas se redujeron o cancelaron en función de su volumen de negocios y pérdidas. Los pagos del IVA no vencieron hasta que se recibió el pago de los clientes y la fecha límite para los informes financieros de 2019. En otros estados como Chipre, Alemania, Reino Unido, entre otros han implementado el recorte total y temporal del IVA para estimular el sector del turismo y la hostelería. En el costo de alquileres han cubierto el 50% o más de los alquileres de todas las empresas después de exigir una reducción del 30%, mientras que los inquilinos cubrieron el 20 % restante.⁹⁶

En ese sentido, el apoyo fiscal discrecional anunciado por otros países como Unión Monetaria del Caribe Oriental, República Checa, Guayana, Namibia, España, Ucrania y otros, se basa en extensión del plazo para la presentación de declaraciones de impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas; la reducción del impuesto de timbre sobre las transacciones y el impuesto sobre los dividendos; la prórroga de tres meses para el pago del impuesto sobre la renta de las sociedades; las exenciones de sanciones para las empresas que suscriban planes de pago dentro de los 6 meses posteriores a la nueva fecha límite de pago; la reducción de la tasa del impuesto sobre la renta de las sociedades del 25 al 17 por ciento para las empresas que se comprometan a seguir empleando al menos el 80 por ciento de su personal a partir del 1 de enero de 2020, por un período de 12 meses; la reducción a cero por ciento del arancel de importación y del impuesto al valor agregado aplicado a desinfectantes, artículos de limpieza, equipos de protección y mascarillas; Implementación del financiamiento presupuestario a los Ministerios de Salud y Agricultura; la ejecución de subvenciones en efectivo a agricultores individuales, basado en el tamaño de la explotación de su actividad económica; la implementación de múltiples proyectos de infraestructura; el pago a pequeños contratistas y comerciantes con cantidades adeudadas por el Gobierno; y el apoyo a la renta para jefes de familia y solteros actualmente desempleados, prorrogado hasta junio de 2021.⁹⁷

Como otra herramienta fiscal para enfrentar la pandemia, es la creación de un impuesto denominado Corona consiste en gravar el 1 % sobre todos los salarios del

⁹⁶ Ibid.

⁹⁷ Ibid.

sector público y privado y del 0,5 % sobre las pensiones estatales, cuyos ingresos se destinan a los sectores y pymes más afectados por la pandemia.⁹⁸

Para satisfacer sus grandes necesidades de financiamiento, varios gobiernos emitieron su primer eurobono covid, la cual consiste en: 1) la reducción del impuesto de matriculación en un 50 % y diferimiento del impuesto especial sobre los automóviles de producción nacional; 2) reducción del alquiler de tierras en un 15 %, 3) reducción en un 30 % el impuesto de protección ambiental sobre el combustible para aviones de agosto a diciembre de 2020; 4) recortar o eximir varias tarifas y cargos; 5) Reducción de la tasa de CIT para las pequeñas y microempresas en un 30 % y aumentar la deducción del PIT antes del plan.⁹⁹

Así mismo, en otros lugares implementaron las siguientes medidas fiscales como medidas de contención: la suspensión del pago del impuesto predial o impuesto sobre bienes inmuebles durante el mes de marzo de 2020; implementar exenciones de impuestos para equipos médicos; aplicar una tarifa de registro de negocios más baja, efectivamente a partir del 25 de febrero de 2020 (exención de un año del impuesto de registro de negocios para negocios domésticos recién establecidos; incentivar la primera exención de 3 años del impuesto de registro de negocios para PYMES); auditoría e inspección fiscal y aduanera simplificada en las empresas; y permitir que las empresas y los trabajadores difieran (hasta 3 meses) las contribuciones al fondo de pensiones y al fondo de supervivencia sin penalización por intereses.¹⁰⁰

Así mismo, otra herramienta económica implementada en el mundo considerado como medidas fiscales son las famosas medidas de solidaridad, las cuales se enfocan en la reducción de un 20% en el pago de salarios a funcionarios públicos que son mejor pagados, dichos ahorros son direccionados al Fondo denominado Coronavirus. Así mismo, el Impuesto adicional de Asistencia al Seguro Social, las utilidades del Banco República y la Corporación Nacional de Fomento en 2019 y donaciones forman parte del Fondo para el Coronavirus. Actualmente, este fondo financia los subsidios en efectivo y asistencia alimentaria para los más vulnerables, junto con los subsidios en efectivo para los empleados de la industria de la construcción afectados por los paros laborales relacionados con la pandemia.¹⁰¹

⁹⁸ *Ibíd.*

⁹⁹ *Ibíd.*

¹⁰⁰ *Ibíd.*

¹⁰¹ *Ibíd.*

Las medidas anticovid, implementadas en otras partes del mundo como en Timor Oriental han implementado un plan integral de resiliencia económica y social, la cual busca responder a la emergencia sanitaria y económica que ha causa el covid-19, por ello como alternativa para aliviar el déficit económico se ha otorgado a través de subvenciones, compra de acciones y garantías gubernamentales y líneas de crédito abiertas a las empresas afectadas, en particular a las pymes un apoyo a la liquidez empresarial. Así mismo, la implementación de incentivos fiscales para quienes reduzcan el alquiler de inmuebles destinados a turismo; eliminación del IVA sobre agua y electricidad; aplazamiento de pago de impuestos para pymes (con meses de gracias); ampliación de los plazos para la presentación de declaraciones de impuestos y autoliquidación para pymes y autónomos; flexibilidad para pymes y autónomos.¹⁰²

Como se puede evidenciar, las medidas fiscales adoptadas y ejecutas en el mundo han sido bajo política discrecional, los cuales sin duda han tratado de buscar según su realidad una cierta flexibilidad y contención tanto a los sujetos pasivos como a la Administración Tributaria, han buscado también fortalecer el sistema de salud; el apoyo al sector privado, mediante la introducción de exoneraciones temporales de impuestos, contribuciones sociales y pago de servicios públicos para las empresas de los sectores más afectados; y el apoyo a los hogares más vulnerables, mediante la implementación de obras públicas intensivas en mano de obra, la provisión de transferencias, entre otras; con el fin de combatir los rezagos económicos generados por el covid-19.¹⁰³

Vemos que dichas medidas tomadas en algunos países, los ingresos fiscales han caído automáticamente a la par con la caída de la actividad económica, mientras que el gasto por desempleo ha aumentado. En cambio, para otras realidades estatales la creación de bonos o tasas anticovid han aumentado sus ingresos fiscales por ende también han estabilizado la Administración Tributaria con el objetivo inmediato de ayudar a sus poblaciones. Para aquellos que en cambio gozan de superávit en sus economías han sido sujetos indispensables para apoyar financieramente a otros países que lamentablemente sus gastos superan a los ingresos.¹⁰⁴

Durante el año 2021, en países como Albania, Bulgaria, Costa Rica, Nueva Zelanda y Panamá; se evidencia que muchas medidas de apoyo discrecionales han

¹⁰² *Ibíd.*

¹⁰³ *Ibíd.*

¹⁰⁴ *Ibíd.*

desaparecido paulatinamente, y se han enfocado en nuevas medidas para limitar la propagación del virus, es decir, en la adquisición de las compras de vacunas y cobertura de los costos de atención médica. En este sentido, la vacunación mundial es una necesidad urgente, con el fin de aliviar las consecuencias de la pandemia tanto para el área sanitaria como el ámbito económico. En ese sentido, la reapertura gradual de la economía ha sido un desafío constante para el mundo, por ello, la reactivación económica y erradicación de la pobreza por eso, las donaciones locales y extranjeras han sido considerados bienes adquiridos libres de impuestos.¹⁰⁵

¹⁰⁵ *Ibíd.*

Capítulo tercero

Análisis comparado de las medidas tributarias que han adoptado Ecuador, Argentina y España frente a la crisis financiera por la covid-19

En este nuevo y último capítulo se realizará un análisis comparado sobre el sistema tributario y las medidas tributarias que han adoptado Ecuador, Argentina y España para enfrentar la crisis financiera pública que ha generado la covid-19.

Se ha elegido para el presente análisis tres países de Hispanoamérica que al igual que el resto del mundo se han visto obligados asumir medidas tributarias que permitan dar frente al incremento del gasto público y a la inestabilidad económica generada por la pandemia.

El análisis de datos entre estos países permitirá reflejar la realidad fiscal de cada país así mismo ver las diferencias entre los niveles discrecionales con los que se implementan para dar ejecución y éstas a su vez dependerán de los niveles de ingresos que perciben cada uno y, por último, ver los avances que se desprenden en la toma de decisiones sobre el manejo de las finanzas públicas a través de herramientas fiscales tanto en sus sistemas como en sus regímenes.

1. Sistemas tributarios y medidas adoptadas por cada país y su relación con las recomendaciones de los organismos internacionales en materia de política fiscal

Antes de analizar las medidas fiscales adoptadas por España, Argentina y Ecuador, se analizará sus sistemas tributarios con el fin de conocer cómo están estructurados y cómo inciden estas en la recaudación tributaria. Las sedes principales de las administraciones tributarias (AATT) de España (AEAT), Argentina (AFIP) y Ecuador (SRI-SENAE)¹⁰⁶ se encuentran en sus capitales, estas gozan de autonomía funcional, económica, técnica, financiera, administrativa y su funcionamiento es descentralizado.

¹⁰⁶ España: (AEAT) Agencia Estatal de Administración Tributaria; Argentina (AFIP): Administración Federal de Ingresos Públicos y Ecuador (SRI-SENAE: Servicio de Rentas Internas y Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

La creación o fundación de las AATT se dieron en el siguiente orden cronológico: en España la AEAT se funda el 1 de enero de 1992; en Argentina la AFIP nace el 19 de octubre de 1996; en Ecuador el SRI como una AATT interna de recaudación nacional se crea el 2 de diciembre de 1997. Cabe señalar que en el caso ecuatoriano se funda la CAE como una entidad encargada del quehacer nacional e internacional del Comercio Exterior el 13 de julio de 1998 mismo que cambia de nombre a SENA E el 29 de diciembre de 2010.¹⁰⁷

Las estructuras institucionales de las AATT excepto Ecuador, tiene un Órgano Rector que regula tanto la Administración Tributaria Nacional como la Administración Aduanera. En el caso de Argentina, además de estar compuestas por estas dos instituciones tiene a su cargo también la regulación de la Dirección General de Recursos de la Seguridad Social. Solo en España la AATT tiene un funcionamiento mixto, es decir, su gestión se basa en el ámbito tributario y aduanero.

En ese sentido, los órganos rectores de las AATT están denominadas con diferentes nombres. En España se denomina como Presidencia; en Ecuador rigen como Dirección General; y en Argentina como la Administración Federal de Ingresos Públicos. Las diferencias de estos términos radican en su misión institucional.

La AEAT tiene como misión fomentar el cumplimiento de los ciudadanos sus obligaciones fiscales. En ese sentido desarrollan dos actuaciones: la primera: Presta servicios tanto de información como de asistencia al contribuyente o sujeto pasivo para minimizar costes indirectos que se asocian al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Y como una segunda actuación detecta y regula los incumplimientos tributarios mediante mecanismos de control. Por su parte, la SENA E promueve la competitividad, el control efectivo y la facilitación del comercio, en cambio el SRI gestiona política tributaria, en el marco de los principios constitucionales, asegurando la suficiencia recaudatoria; y finalmente, la AFIP “administra el sistema tributario, aduanero y de los recursos de la seguridad social de forma efectiva, simple y

¹⁰⁷ Con Ley 99 se dicta la Ley Orgánica de Aduanas, en la que se creó la Corporación Aduanera Ecuatoriana, publicada en R.O. 359 de 13 de julio de 1998, la misma que fue objeto de varias reformas, y diciembre codificada en Ley 2007-93, publicada en Suplemento del RO 196 de 23 de octubre de 2007. El 29 de 2010, en Suplemento del RO 351, se publicó el Código Orgánico de la Producción, Comercio e inversiones (COPCI), que modificó el nombre de la entidad, por el de Servicio Nacional de Aduana del Ecuador.

equitativa”.¹⁰⁸ Así, a través de los objetivos misionales podemos observar la prioridad de acción de las instituciones y las diferencias en cada país.

Por otra parte, las unidades u órganos administrativos internos que conforman las AATT, para el ejercicio de su funcionamiento, se distinguen en: Departamentos y Servicios AEAT; Subdirecciones Generales en el SENA, ¹⁰⁹ Direcciones Nacionales en el SRI; ¹¹⁰ y Subdirecciones Generales en la AFIP. Así mismo, estos órganos administrativos son similares porque cuentan con áreas a nivel general de: control o fiscalización aduaneras y tributarias, asuntos jurídicos o normativa, recaudación o gestión de cobranza, servicio de gestión económica, recursos humanos, planificación y gestión, auditoría interna, tecnología, asistencia del contribuyente, usuario o ciudadano.

Por último, en cuanto a la designación de las autoridades, el Presidente de la AEAT tiene un rango de Secretario de Estado por lo tanto es designado por el Gobierno Español bajo la propuesta del Ministro de Economía y Hacienda; el administrador general de la AFIP es designado por el Poder Ejecutivo Nacional, cuya duración de mandato es de cuatro años, pudiendo ser designado por sucesivos períodos. Finalmente, tanto en el SRI como en el SENA las designaciones de las Direcciones Generales son realizadas a través de un decreto ejecutivo, elegido por el presidente de la República del Ecuador, siendo de libre remoción sin ningún periodo fijo establecido.

Los sistemas tributarios en mención pesen que en su estructura orgánica funcional son distintos se asemejan entre si al ser organismos semiautónomos unificados, directamente dependiente del Estado central, son órganos consultivos o de gestión con el objeto de reforzar el gobierno de las funciones de administración tributaria y su recaudación en las arcas fiscales. La autonomía institucional se basa en el diseño de su estructura interna, discrecionalidad para asignar presupuestos. Estas Administraciones Tributarias cuentan con un marco jurídico que garantiza además de una buena administración una eficiente recaudación de los impuestos fomentando una seguridad jurídica en sus contribuyentes.

¹⁰⁸ AFIP, “Autoridades - Organigrama”, 2020, <https://www.afip.gob.ar/sitio/externos/institucional/autoridades/>.

¹⁰⁹ SENA, “Estructura Orgánica”, 2020, <https://www.aduana.gob.ec/estructura-organica/>.

¹¹⁰ SRI, «Estructura Orgánica», 2020, <https://www.sri.gob.ec/web/guest/estructura-organica-a-funcional-objetivos-y-metas>.

Por otro lado, como ya se mencionó con anterioridad, frente la crisis sanitaria, los gobiernos a nivel global, adoptaron medidas inmediatas que movilizaron gran parte de los sectores de la economía en el ámbito reformativo, en especial, con miras a proporcionar herramientas de políticas fiscales que permitan solventar las necesidades urgentes como es: la salud, la seguridad y la alimentación de la población en general. Sin embargo, cuando se trata de buscar una vía para lograr el presupuesto que permita la gestión de estos requerimientos,¹¹¹ la vía más adecuada sin duda es alinear las formas de obtener el ingreso público mediante la capacidad contributiva por parte de la población.

En contraste con lo anterior, se indica que existe una estrecha relación dinámica entre el gasto público mencionados en los instrumentos fiscales en donde se representan tanto reasignaciones presupuestarias como gastos financiados con nuevos recursos, es decir, cuando aumenta el nivel del gasto público, lo más lógico es el incremento del nivel de los ingresos públicos, que dependen de la calidad de la gestión y búsqueda adecuada de las fuentes de financiamiento.¹¹² Por ejemplo, si el gasto público va en ascenso; la estrategia para mejorar los ingresos se podría ver acompañada por el establecimiento de nuevos impuestos o modificaciones en las tasas actuales, así incrementar la recaudación.

Es en este momento es imprescindible evaluar el impacto que genera la toma de decisiones que involucren el aporte directo de la población a través del pago de los tributos.

Tabla 3
Herramientas fiscales para abordar la pandemia por covid

Herramienta de política fiscal	Modalidad de aplicación
Gastos públicos	Reasignación presupuestaria
	Gastos presupuestarios extraordinarios
Ingresos públicos	Alivio tributario (ingresos no percibidos)
Apoyo de liquidez respaldado por el gobierno	Garantías estatales de crédito
	Préstamos del gobierno al sector privado (policy lending)
	Capitalización de fondos o instituciones públicas financieras

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago (2020).

Las medidas de políticas fiscales aplicadas en los países a nivel global tienen similitudes, sin embargo, la diferencia se encuentra en los niveles de libertad con los

¹¹¹ Angulo, Santiago. "Diario Expreso. 21 de mayo de 2021. <https://www.expreso.ec/actualidad/economia/ecuador-paises-gasto-afrontar-pandemia-103910.html>.

¹¹² CEPAL. "Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe". Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago, 2020.

que se implementan para dar ejecución y éstas a su vez dependen de los niveles de ingresos que perciben cada uno. La realidad de los países desarrollados frente a los que no es una situación pues para los países con menos recursos el margen fiscal para los estímulos económicos es limitado.¹¹³

No obstante, como se muestra en el capítulo anterior, las medidas o recomendaciones de los organismos internacionales en materia de política fiscal han sido guías indispensables y necesarias para la toma de decisiones por los gobiernos, los cuales han permitido directa o indirectamente combatir esta pandemia a escala mundial. Por tanto, las herramientas fiscales como el gasto público, ingresos públicos y la liquidez respaldado por el gobierno dependen mucho de la modalidad de aplicación que han tomado los estados.

1.1. Respuesta de Ecuador, Argentina y España frente a la Pandemia

Con base a lo expuesto por el Fondo Monetario Internacional¹¹⁴ se presenta el siguiente análisis de las principales recomendaciones en materia de política fiscal adoptadas por Ecuador, Argentina y España para enfrentar la crisis económica generada por la covid-19 e incrementar ingresos eficientes para solventar su desequilibrio económico en las finanzas públicas que mediante su gasto público ha aumentado:

Tabla 3
Parámetros para la ejecución de las finanzas públicas

Principales medidas tributarias tomadas desde el inicio de la pandemia 2020		
Ecuador	Argentina	España
Facilidades de pago en el Impuesto a la Renta	Implementación de la Feria Fiscal	Medidas de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (Ley 14/2021, de 11 de octubre)
Cambio en fechas de vencimiento IVA y exportadores, turismo y Galápagos (abril, mayo y junio).	Prórrogas en el plan de facilidades permanentes	Carácter de ayuda estatal de los aplazamientos de deudas tributarias regulados en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, y en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo

¹¹³ Torres, Víctor. «Política Fiscal y Recuperación Económica en tiempos de pandemia.» *Centro Interamericano de Administraciones tributarias*. 2020. <https://www.ciat.org/politica-fiscal-y-recuperacion-economica-en-tiempos-de-pandemia/>

¹¹⁴ IMF. “Policy Responses to covid – 19”. *International Monetary Fund*. 2 de julio de 2021. <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19>.

La emisión del Decreto No. 1021 del 27-03- 2020 permitió extender por 6 meses de plazo para pago de Rentas sociedades e IVA interno para ciertos sectores (exportadores, turismo, Galápagos) y microempresas.	Suspensión de embargos y medidas cautelares	Principales medidas tributarias en materia de IVA recogidas en el RD-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria (BOE 28 de noviembre)
Regulaciones especiales y temporales para el pago de impuestos nacionales. Pagos entre julio a noviembre con flujo neto =0	Presentaciones y/o comunicaciones electrónicas	Finalización de la suspensión de los plazos en el ámbito tributario desde el 30 de mayo (art 33 RD-Ley 8/2020 y Disp. Adicional Novena RD-ley 11/2020) y reanudación de plazos administrativos, de prescripción y caducidad
El Decreto No. 1030 del 04-05-2020, faculta la ampliación de beneficios del decreto 1021 al resto de MIPYMES y aplicación de los mismos plazos para RISE e Impuesto a la propiedad de vehículos.	Plazo especial para la presentación de la declaración jurada de deducciones del	Tributación de las importaciones de material para víctimas de catástrofes
Extensión de plazo de declaraciones para RISE, Vehículos y MIPYMES.	Precios de transferencia – Prórroga declaración jurada anual	Nuevas medidas para responder al impacto social y económico del COVID-19 (Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo)
Impacto de los flujos para marzo, abril y mayo 2020.	Procedimiento. Sistema Registral Registro Tributario. Digitalización de datos biométricos.	
Los pagos se realizan en meses posteriores con flujo neto =0	Procedimiento. Facturación. Emisión de notas de crédito y/o débito	
En cambio el Decreto No. 1137 del 02-09-2020, establece la recaudación anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020, cumpliendo recomendaciones de la Corte Constitucional (valor recaudado a diciembre 2020 fue USD 289,85 millones)	Prórroga para la presentación y pago de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias personas jurídicas	
Control de la evasión tributaria	Determinación de Impuestos Internos sobre cigarrillos y adicional de Emergencia a los Cigarrillos	
	Régimen de facilidades de pago para planes caducos	
	Impuestos a las Ganancias, sobre los Bienes Personales y Cедular. Plazo especial para la presentación de las declaraciones juradas y pago del saldo resultante	
	Suspensión de plazos en materia aduanera	

	Garantías. Declaración jurada del exportador Suspensión de ejecuciones fiscales	
	Prórroga para la presentación de Estados Contables	

1.1.1. Política fiscal en Ecuador

En el Ecuador, para frenar los contagios y muertes por la propagación de la covid-19 fueron: cerrar las fronteras, espacios públicos, frenar las actividades comerciales, imponer varios toques de queda a nivel nacional, entre otros. Aunque éstas medidas lograron de una cierta manera estabilizar el brote, las herramientas y medios representaron un gasto público aproximadamente de 1.200 millones de dólares en 2020,¹¹⁵ como se ha señalado con anterioridad, los recursos se dividieron para ser entregados en diferentes sectores, unos hacia las familias pobres (250 millones de dólares), otros para la distribución de canastas con alimentos, y relajación de seguros de desempleo mismos que representaron un monto de 372 millones de dólares, adicionalmente, y el gasto en salud significó 550 millones de dólares de inversión.¹¹⁶ Las medidas mencionadas, se complementaron aplazando las contribuciones a la nómina, seguro médico, matrículas, contribuciones a la vivienda, servicios públicos, controles de precios de los alimentos básicos.

En relación a las medidas tomadas sobre el empleo, se incrementó la posibilidad de introducir cambios entre los que el empleado y empleador podría llegar a un acuerdo de una semana labora más corta o periodos más flexibles, mismos que serían de carácter temporal.

En el ámbito de recaudación tributaria, sin la creación ni la implementación de los famosos “covid tax” para el año 2020, según el Boletín de Prensa del Servicio de Rentas Internas (SRI) No. NAC-COM-21-01 del 07 de enero de 2021 recaudó USD 12.382 millones. Así mismo, para el mes de diciembre de 2021 el SRI, recaudó USD 1.068 millones, incrementando 34 millones y mostrando un aumento del 3,3 %¹¹⁷ frente al mismo mes en 2019.

¹¹⁵ CEPAL. “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe”. Comisión Económica para América Latina y el Caribe, Santiago, 2020.

¹¹⁶ Fondo Monetario Internacional, “Políticas al Covid-19”.

¹¹⁷ Servicio de Rentas Internas, “SRI recaudó más de USD 12.300 millones en el 2020” (Boletín de prensa No. NAC-COM-21-01, 7 de enero de 2021).

Ante lo expuesto, es necesario traer al presente análisis los valores de recaudación tributaria del año 2019 al 2021 para evidenciar si ha existido o no un déficit en los ingresos fiscales frente a la pandemia causada por la covid-19. Según el Boletín de Prensa del Servicio de Rentas Internas No. NAC-COM-20-003 del 9 de enero de 2020, la recaudación tributaria del año 2019 entre enero y diciembre fue de 14.269 millones, “el cual representa un crecimiento de 2,8 % en relación al año 2018”.¹¹⁸ Tras finalizar 2019 el SRI mostró una recaudación de 390 millones más que 2018 (13,8 millones)

Durante 2019 se recaudó 4,7 millones (9,2% mayor que el periodo fiscal del año anterior), mientras que sobre el impuesto al valor agregado recaudó 6,7 millones siendo mayor en 0,8% frente a 2018. Para 2020 el IVA recaudado de enero a diciembre fue de 5,5 millones, pero importante señalar que solo en diciembre del mismo año se recaudó 550 millones, siendo un incremento del 4,2 % en contraste al mismo mes de 2019.

En referencia a la dinámica de recaudación del Impuesto a la renta, durante el año 2020, se recaudó 4,4 millones, (300 millones solo en diciembre) siendo un, 9,3 % de crecimiento frente a 2019.

Sobre el impuesto a consumos especiales (ICE), el Estado recaudó 740 millones en 2020, solo en diciembre se recaudó 76 millones, lo que muestra un incremento de 4,8% frente a diciembre de 2019

El Boletín de Prensa No. NAC-COM-22-03 del 10 de enero de 2022 del Servicio de Rentas Internas, muestra que para el año 2021, “la recaudación tributaria ascendió a USD 13.976 millones, es decir, 13% más en relación al año.2020, en el que se recaudaron USD 12.382 millones como se señaló anteriormente”.¹¹⁹ En contraste con la recaudación del año 2021 (USD 13.976 millones) esta fue 1 % mayor que en 2019 (USD 13.875 millones), (exceptuando valore como el anticipo del impuesto a la renta). “En diciembre de 2021 la recaudación tributaria alcanzó los USD 1.249 millones, lo que representa USD 181 millones más, es decir, un crecimiento del 17 % con respecto a diciembre de 2020, período en el que se registró USD 1.068 millones de recaudación”, respectivamente.

¹¹⁸ Servicio de Rentas Internas, “Recaudación tributaria crece en el 2019” (Boletín de prensa No. NAC-COM-20-003, 9 de enero de 2020).

¹¹⁹ “Recaudación tributaria creció durante el 2021 y supera la obtenida antes de la pandemia” (Boletín de prensa No. NAC-COM-22-03, 10 de enero de 2022).

Para el año 2021, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), recaudo USD 6,7 millones (22 % más en relación con el 2020). La recaudación en diciembre de 2021, ascendió a USD 673 millones “22% más en relación con el mismo mes del año anterior (2020), en el que se recaudaron USD 550 millones”.¹²⁰

En ese mismo sentido, el Impuesto a la Renta durante el año 2021 recaudó 4,3 millones y solo en diciembre de 2021 alcanzó 336 millones,¹²¹ el cual aumento un 12 % con relación del mes de diciembre de 2020. Por otro lado, el Servicio de Rentas Internas reconoce también, que los grandes contribuyentes aportaron con USD 4.810 millones durante 2021.¹²²

La Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal¹²³ entró en vigencia desde el 29 de noviembre de 2021 por mandato del ministerio de la ley. En términos generales, la Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, contiene 207 artículos, 8 disposiciones generales, 15 disposiciones transitorias, 1 disposición interpretativa, y 1 disposición derogatoria. Esta ley crea dos tipos de tributos temporales, en el libro I, describe de las Contribuciones Temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Pos-covid-19, a continuación, se detalla:

¹²⁰ *Ibíd.*

¹²¹ *Ibíd.*

¹²² Servicio de Rentas Internas, “Grandes contribuyentes aportaron con USD 4.810 millones durante 2021”, accedido 27 de enero de 2022, <https://www.sri.gob.ec/detalle-noticias?idnoticia=856&marquesina=1>.

¹²³ Ecuador, *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal* (Registro Oficial Suplemento No. 587, 2021).

Tabla 4
Contribuciones Temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19

Contribuciones Temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19			
No.	Aspecto	Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Personas Naturales y Sociedad Conyugal	Contribución Temporal sobre el Patrimonio de las Sociedad
1	Tipo de Tributo	Impuesto	Impuesto
2	Tiempo de Contribución	Temporal	Temporal
3	Tiempo de recaudación	Ejercicio fiscal 2022	Ejercicio fiscal 2022 y 2023
4	Objeto	Cobertura del impacto económico en las Finanzas Públicas generado por la pandemia y sus consecuencias directas en el empleo público y privado.	Cobertura del impacto económico en las Finanzas Públicas generado por la pandemia y sus consecuencias directas en el empleo público y privado.
5	Sujeto Activo	Servicio de Rentas Internas	Servicio de Rentas Internas
6	Sujetos Pasivos	Personas Naturales	Sociedades
7	Hecho Generador	Patrimonio	Patrimonio
8	Tarifa del Impuesto	Personas naturales que tengan un patrimonio neto igual o mayor de (un millón de dólares) \$1.0000,000,00 o Sociedad Conyugal igual a mayor de (dos millones de dólares) \$2.000,000,00	Sociedades que tengan un patrimonio neto igual o mayor de (cinco millones de dólares) \$5.0000,000,00 al 31 de diciembre de 2020
9	Base gravable	0,0% al 1,5%	0,0% al 0,08%
10	Procedimiento para la determinación Tributaria	Declaración patrimonial y pago de la contribución temporal sobre el patrimonio de las personas naturales 31 de marzo del 2022, caso contrario el SRI tiene la facultad de determinar la contribución a pagar por el sujeto pasivo con las bases de datos que tienen y además se genera intereses y multas por el incumplimiento de la obligación formal tributaria.	Declaración patrimonial y pago de la contribución temporal sobre el patrimonio de las personas naturales 31 de marzo del 2022 y 2023, caso contrario el SRI tiene la facultad de determinar la contribución a pagar por el sujeto pasivo con las bases de datos que tienen y además se genera intereses y multas por el incumplimiento de la obligación formal tributaria.
11	Facilidades de Pago	si las hay plazo máximo de 6 meses	si las hay plazo máximo de 6 meses
12	Crédito Tributario	no se considera crédito tributario el pago de la contribución temporal sobre el patrimonio de las personas naturales ni es deducible para el pago de otros impuestos.	no se considera crédito tributario el pago de la contribución temporal sobre el patrimonio de las personas naturales ni es deducible para el pago de otros impuestos.
13	Sanción por falta de declaraciones para el pago del tributo	50% del valor determinado por el SRI, sin perjuicio de las responsabilidades penales Art.298 COIP.	50% del valor determinado por el SRI, sin perjuicio de las responsabilidades penales Art.298 COIP.

14	Sanción por declaración y pago con base a información inexacta	20% del monto determinado por el SRI, sin perjuicio de las responsabilidades penales Art.298 COIP.	20% del monto determinado por el SRI, sin perjuicio de las responsabilidades penales Art.298 COIP.
----	---	--	--

Fuente: Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal (2021).

En el libro II, el cual se denomina Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal para la Regularización de Activos en el Exterior, determinan la creación del

Régimen Impositivo Voluntario, Único y Temporal aplicable a los residentes fiscales en el Ecuador que al 31 de diciembre de 2020 hayan mantenido en el exterior activo de cualquier clase incluyendo pero sin limitarse a dinero, muebles o inmuebles, derechos representativos de capital, derechos de beneficiario o derechos fiduciarios, inversiones monetarias o no monetarias cuyo origen hayan sido ingresos gravados con impuesto a la renta en Ecuador, o hayan realizado operaciones o transacciones monetarias o no monetarias sujetas al Impuesto a la Salida de Divisas, no declaradas o cuyo impuesto correspondiente no hubiere sido objeto de retención y/o pago en el Ecuador de conformidad con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno.¹²⁴

Este nuevo régimen tributario, no incluye un proceso de remisión de obligaciones tributarias a los sujetos pasivos, es decir no existe condonación de intereses, multas y recargos tributarios a favor del contribuyente en la cancelación o pago total de la o las obligaciones tributarias que mantiene con el Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

Pero no todas las personas, ni los bienes, activos o rentas pueden acogerse a este nuevo régimen impositivo, existe cuatro (4) excepciones y son las siguientes:

1.) Las personas que, al momento de la publicación de la presente Ley en el Registro Oficial, cuenten con sentencia condenatoria ejecutoriada por delitos contra el régimen de desarrollo, delitos contra la eficiencia de la administración pública, delitos contra la administración aduanera y/o delitos económicos; 2) Personas que hayan tenido la condición de funcionarios públicos desde el ejercicio económico en que la administración tributaria puede ejercer su facultad determinadora para el para el cobro de tributos de conformidad con el Código Tributario.

La prohibición incluye a sus cónyuges, parejas de hecho o familiares hasta el segundo grado de consanguinidad y segundo de afinidad y a las sociedades en las que los funcionarios públicos tengan o hayan tenido una participación mayor al diez por ciento (10%) de los derechos representativo de capital o tengan o hayan tenido el control del destino de los beneficios económicos de la sociedad. 3) Los activos señalados en el presente Libro que se encuentren o se hayan encontrado en la lista de países catalogados como de alto riesgo o no cooperantes por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI); y 4) Las rentas o ingresos que se encuentren siendo

¹²⁴ *Ibíd.*

objeto de un proceso de determinación tributaria o sean objeto de litigio ante las autoridades judiciales.¹²⁵

Hasta el 31 de diciembre de 2022, es el tiempo límite para que los contribuyentes interesados se puedan acogerse a este nuevo régimen tributario.

Tabla 5
Contribuciones Temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19

No,	Aspecto	Impuesto Único y Temporal para la regularización de Activos en el Exterior
1	Tipo de Tributo	Impuesto
2	Tiempo de Contribución	Temporal
3	Hecho Generador	Presentación por parte del sujeto pasivo al sujeto activo la declaración juramentada manifestando su voluntad irrevocable de acogerse al a este nuevo régimen impositivo.
4	Sujeto Activo	Servicio de Rentas Internas
5	Sujeto Pasivo	Personas Naturales / Sociedades
6	Base imponible	Monto de activos de cualquier clase, incluyendo, pero sin limitar, dinero, bienes muebles o inmuebles, derechos representativos de capital, derechos de beneficiario o derechos fiduciarios, inversiones monetarias o no monetarias mantenidos en el exterior que declare mantener el sujeto pasivo con corte al 31 de diciembre de 2020
7	Incorporación dentro de la base imponible activos, rentas, transacciones o bienes	Transferencias a un trust o fideicomiso vigente al 31 de diciembre de 2020 cuyo beneficiario final sea el sujeto pasivo; Títulos al portador siempre que se pueda identificar de forma fehaciente que el sujeto pasivo es el propietario del título.
8	Tarifa	3,5% al 5,5%, esta va variando conforme el día de la declaración y pago que se realiza, entre el 31 de marzo al 31 de diciembre.
9	Declaración y Pago del Impuesto	Mediante resolución general del SRI se establecerá la forma y plazos para la declaración juramentada y el pago del impuesto único y temporal
10	Declaración sobre el patrimonio	Presentar conforme lo establece conforme lo establece la ley vigente.
11	Facilidades de Pago	Si las hay por un plazo máximo de 6 meses. El pago del 100% del impuesto se deberá realizar hasta el 31 de diciembre de 2022. Caso contrario el sujeto pasivo pierde la posibilidad de acogerse a este régimen tributario nuevo.

¹²⁵ *Ibíd.*

12	Crédito Tributario	No se considera crédito tributario el pago de la contribución temporal sobre el patrimonio de las personas naturales ni es deducible para el pago de otros impuestos.
----	---------------------------	---

Fuente: Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal (2021).

Lo que llama la atención en este régimen tributario nuevo, es que esta pueda ser una brecha para la regularización de activos ilícitos y permitir actos de corrupción u otros actos penado por la ley.¹²⁶

Ante el análisis sobre las Contribuciones Temporales para el Impulso Económico y Sostenibilidad Fiscal Post COVID-19. La proyección de la recaudación tributaria para el año 2022 por parte de la administración tributaria tiene como meta principal recaudar a USD 14.773 millones,¹²⁷ sin tomar en consideración los valores que se derivan de la Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal tras la pandemia covid 19, vigente desde el 29 de noviembre de 2021.

Con los datos expuestos, se puede concluir que la pandemia no ha afectado en la recaudación tributaria más bien la administración tributaria ecuatoriana antes y durante la pandemia, es beneficiaria al incremento de los valores de recaudación tributario. Tal es así, que el propio Servicio Internas señala que, a pesar de las difíciles circunstancias atravesadas durante el año 2020, “la gestión se mantuvo sin suspensión y que la recaudación tributaria se recuperó durante el último trimestre del 2020”¹²⁸ reflejando la reactivación económica del país.

1.1.2. Políticas monetarias y financieras

Para enfrentar la deficiente liquidez del sistema financiero públicas, las autoridades disminuyeron la tasa de contribución de las instituciones financieras al Fondo de Liquidez en un 3 % de los depósitos con un límite de hasta el 5 %, liberando unos 950 millones de dólares en activos corrientes.¹²⁹ Esta medida contribuyó a recuperar el equilibrio de la liquidez interna y, por otro lado, la demanda de efectivo también se redujo gradualmente. Además, se optó por una modificación de las políticas de cobro de las instituciones financieras en donde los clientes podrían aplazar

¹²⁶ Pablo Dávalos, “Economía Política del Proyecto de Ley Económico Urgente para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal”, *Pablo Davalos Aguilar*, 10 de noviembre de 2021, <http://pablo-davalos.blogspot.com/2021/11/economia-politica-del-proyecto-de-ley.html>.

¹²⁷ Servicio de Rentas Internas, “Recaudación tributaria creció durante el 2021 y supera la obtenida antes de la pandemia”.

¹²⁸ Servicio de Rentas Internas, “SRI recaudó más de USD 12.300 millones en el 2020”.

¹²⁹ García Novoa, C. «La política fiscal en tiempos de crisis.» En *El derecho económico en tiempos de crisis*, de De la Guerra Eddy, 29. Quito: EDLE, S.A, 2020.

sus obligaciones crediticias de manera voluntaria. Se introdujo un programa llamado Reactívale Ecuador en el cual se ordenó una revisión de los límites de los tipos de interés “para las empresas financiadas por el Banco Mundial”¹³⁰ Este tipo de medidas podrían contribuir con la economía pero a la larga afectarían los balance de bancos, poniéndolos en crisis en un escenario posterior a la pandemia.

1.2.1. Política fiscal en Argentina

Las medidas tomadas para hacer frente a la emergencia sanitaria, suman aproximadamente el 6,5 % del PIB durante el 2020, el 4,5 % en el presupuesto y el 2 % que no se estimaba en el presupuesto,¹³¹ estos recursos se destinaron principalmente a:

- Mejorar la salud, y las herramientas para el diagnóstico del virus, compra de vacunas, equipos hospitalarios y la mejora de la infraestructura de las clínicas y hospitales;
- Apoyar a los trabajadores y grupos vulnerables, para este fin se realizó transferencias a las familias pobres y prestaciones de la seguridad social, se priorizó a aquellos de bajos ingresos, las prestaciones del seguro de desempleo y los pagos a los trabajadores con salario mínimo;
- Apoyar a los sectores más impactados por la crisis, mediante las subvenciones para cubrir los costes de las nóminas y préstamos subvencionados en actividades relacionadas con la construcción;
- Apoyar a la población destinando recursos públicos para la ejecución de obras públicas;
- Adoptar la absolución de los pagos por los atrasos en la prestación de servicios públicos para los hogares de bajos recursos
- Generar garantías de crédito para los préstamos bancarios a las micro, pequeñas y medianas empresas (PYME) para la producción de alimentos y suministros básicos. Además, el Estado optó por políticas anti especulación en alimentos y los suministros médicos; así como y la delimitación de los suministros esenciales “incluidas ciertas restricciones a la exportación de

¹³⁰ Fondo Monetario Internacional, “Políticas al Covid-19”.

¹³¹ Frers Gonzalo, Aineseder Hugo, Susana Vallejos, Romina Catena, y Luciano Almada. “El Impacto del covid-19 en Argentina y las medidas adoptadas en consecuencia”. *Revista de Derecho Fiscal*, n° 18 (2021): 19-56

suministros y equipos médicos y la centralización de la venta de suministros médicos esenciales”.¹³²

En cuanto a la estrategia implementada para la recaudación tributaria frente la pandemia, la República de Argentina creó y expidió la Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública.¹³³ Esta norma tiene por objeto otorgar a las provincias y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires herramientas y recursos con el fin de solventar las necesidades sanitarias y económicas generadas por la covid-19. Además, esta ley promueve la reconversión productiva de las pequeñas y medianas empresas a favor de la producción de insumos sanitarios de uso hospitalario y atención primaria de la salud.

En la ley promulgada por Argentina se crea el Fondo Federal de Emergencia Sanitaria, el cual consiste en financiar los Sistemas de salud de las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires e incentivar la producción de insumos sanitarios de uso hospitalario y atención primaria de la salud. Así, el cincuenta por ciento (50%) del ingreso del Estado por exportación de soja, maíz y trigo, y sus derivados es destinado para cumplir con el objeto de esta ley.¹³⁴ La distribución de esos fondos se lo destina a: en un cincuenta por ciento (50 %) a las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires a través del Banco de la Nación Argentina y el otro cincuenta por ciento (50 %) al otorgamiento de subsidios a favor de las pequeñas y medianas empresas con el fin de que puedan adquirir herramientas o tecnología y/o adecuación de la capacidad instalada, con el objeto de reconvertir su actividad hacia la producción de insumos sanitarios de uso hospitalario y atención primaria de la salud.

Las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, beneficiarias del cincuenta por ciento (50 %) del fondo, debe establecer un régimen de reparto automático que derive los aportes recibidos a sus nosocomios y centros de salud. Para obtener el subsidio señalado, las pequeñas y medianas empresas tienen que cumplir con algunos requisitos entre ellos: 1. Poseer certificado de pequeñas y medianas empresas por parte del Ministerio de Desarrollo Productivo; Presentar un proyecto de reconversión, en el que justifique la adquisición de herramientas o tecnologías y/o adecuación de la capacidad instalada; 3. Presentar factura proforma del equipamiento

¹³² Fondo Monetario Internacional, “La respuesta del FMI a la COVID-19”.

¹³³ Argentina, *Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública*, Diputados de Argentina, 2020.

¹³⁴ *Ibíd.*

y/o tecnología que fueron objeto de adquisición.¹³⁵ Adicionalmente, aquellas pequeñas y medianas empresas PyMEs que adopten el proceso de reconversión productiva, pero que además añadan innovación aplicada a la nueva oferta de productos y/o se vinculen con integrantes del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación, reciben un monto complementario al subsidio inicial del 40%. No obstante, si no cumplen con estas disposiciones legales aquellas PyMes que han sido beneficiadas por este fondo deben devolver la totalidad del subsidio.

Por otro lado, en esta misma normativa crea el Régimen de Reconversión Industrial de Emergencia para la Producción de Insumos Sanitarios en el marco de los esfuerzos para enfrentar la pandemia de la Coronavirus en la República Argentina. Los beneficiarios de este régimen son las sociedades comerciales contemplados en la Ley 19.550 sin embargo, también hay sus excepciones como: las personas jurídicas que hubieran incurrido en el incumplimiento injustificado de sus obligaciones respecto de otros regímenes nacionales de promoción y las personas jurídicas quebradas.

Los beneficios tributarios que tienen los sujetos pasivos y que forman parte al Régimen de Reconversión Industrial de Emergencia para la Producción de Insumos Sanitarios son: a.) Una prórroga de seis (6) meses desde la fecha de adscripción al régimen para la presentación de la declaración jurada de impuesto a las ganancias prevista originalmente para el mes de abril del 2020; b.) Por el término de dos (2) años, estarán habilitadas para presentar las declaraciones Juradas de Impuesto al Valor Agregado cada noventa (90) días, y posibilitar su pago diferido a tasa cero; y c.) A libre elección escoger uno de los beneficios dispuestos en el artículo 6 del Decreto de Necesidad y Urgencia 322/2020, en los términos y condiciones que allí establece. Su duración contempla solo seis (6) meses una vez que se ha reglamentado esta Ley.

Finalmente, esta ley brinda a sus contribuyentes una estabilidad fiscal el cual consiste en que las personas jurídicas que adhieran a la presente reconversión, gozan de un régimen general de

Estabilidad Fiscal por el término de cuatro (4) años, contados a partir de la vigencia esta ley. La estabilidad fiscal determinada en la norma, significa que la actividad que desarrollen de modo habitual no puede ser gravada con mayor carga tributaria total determinada al momento de la aprobación de esta ley, como consecuencia de aumento en los impuestos, tasas y contribuciones nacionales, cualquiera fuera su denominación en el ámbito nacional o la creación de otras nuevas que las alcance.

Si con posterioridad a la vigencia de la presente de esta ley se produce modificaciones en los hechos imposables o alícuotas de los tributos alcanzados por la

¹³⁵ Ibid.

estabilidad fiscal acordada, que redujeran la carga tributaria total de los sujetos en cuestión, esas modificaciones les serán aplicables a estos.¹³⁶

Con esta disposición legal la administración tributaria de Argentina denominada institucionalmente como la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) ascendió para el año 2020 a 6,6 billones de pesos (61.1 mil millones de dólares, que representan el aumento del 32,1 % frente a 2019) En cambio, para el año 2021 fueron 11 billones de pesos (unos 101.9 mil millones de dólares), (un aumento de 65,9 % en comparación con 2020); de esta forma, los ingresos tributarios del año 2021 acumulan una suba en términos reales en torno al 12 % con respecto a 2020 y al 4 % comparado con 2019.¹³⁷ Esto se logró por la implementación de políticas desde el Estado nacional priorizando la recuperación económica, la campaña de vacunación y protegiendo a los sectores más perjudicados por la pandemia los cuales son las pequeñas y medianas empresas.

Estas cifras demuestran que la implementación de una norma tributaria que responda el aumento de ingresos por concepto de recaudación tributaria puede ser una herramienta jurídica y económica que permite de una cierta manera equilibrar las finanzas públicas de una nación.

1.2.2. Políticas monetarias y financieras

A igual que varios países sudamericanos, en Argentina¹³⁸ se han adoptado medidas para fomentar el crédito bancario mediante la disminución de las reservas para los préstamos bancarios a los hogares que lo soliciten y que posean negocios en el marco de las pequeñas y medianas empresas. También la implantación de una norma que limite la entrega de préstamos a la población que no posee una actividad económica que no se enmarque en una pequeñas y medianas empresas.

Otras medidas es el incremento de los días de plazo para que los clientes de las entidades bancarias que posean préstamos puedan cancelarlos a partir de los 6 días más posterior a la fecha estipulada originalmente y la paralización de los procesos de

¹³⁶ Ibid.

¹³⁷ Swissinfo, “La recaudación tributaria de Argentina creció 65,9 % en 2021”, *SWI swissinfo.ch*, accedido 29 de enero de 2022, https://www.swissinfo.ch/spa/argentina-impuestos_la-recaudaci%C3%B3n-tributaria-de-argentina-creci%C3%B3-65-9---en-2021/47235528.

¹³⁸ Fondo Monetario Internacional, “Políticas al Covid-19”.

cierre de las cuentas bancarias en caso de rebote de cheques y denegación de créditos a las empresas con atrasos en el pago de impuestos a los empleados.¹³⁹

Algunas medidas sin duda reflejan el apoyo por parte del sector financiero hacia las familias y a las pequeñas y medianas empresas con el fin de mitigar el impacto económico que han sido víctimas para su crecimiento. En cuanto la disminución de las reservas para los préstamos bancarios permitirá que puedan tener liquidez y puedan invertir en reconstruir sus negocios y fortalecer su actividad económica nacional e internacional. Sin embargo, también la implantación de una norma que limite la entrega de préstamos a la población que no posee una actividad económica que no se enmarque en una pequeñas y medianas empresas considero que puede ser hasta un cierto punto discriminatorio porque a la final de cuenta esta pandemia sin duda ha afectado no solo a un cierto sector económico ni empresarial.

Esta pandemia sigue afectada directamente la economía de todas y todos, por tanto, todas y todos con cierta prioridad y excepcionalidad con un enfoque de derechos humanos debemos acceder y poder salir adelante.

1.2.3. Tipo de cambio y balanza de pagos

En las instituciones financieras se estableció desde el 2019 normas con el objetivo de restringir las transacciones de la cuenta financiera es decir que se ha fijado un límite en el cual el monto destinado para las compras realizadas desde el exterior es decir en moneda, para el caso de las transacciones realizadas desde cuentas corrientes en actividades de exportación, e importaciones de servicios, así como de pagos de dividendos hacia exterior y pagos de intereses en moneda extranjera, esto a fin de limitar las salidas de dinero tras la pandemia. Por esta razón, en el país se ha depreciado más de un 50 % la moneda con respecto al dólar estadounidense a principios de marzo de 2020.

¹³⁹ *Ibíd.*

1.3.1. Política fiscal de España

El aporte del gobierno español para hacer frente a la crisis se presentó en 7,4 % con relación al PIB, entre este porcentaje se encuentra registrada la aportación de 85.000 millones de euros destinadas a la población durante el periodo de restricciones y ejecución de medidas preventivas entre las que se destacan el apoyo presupuestario del fondo de contingencia al Ministerio de Sanidad con un rubro de 1.400 millones de euros; por otro lado se encuentran las transferencias destinadas a los servicios sanitarios regionales sumándose 12.000 millones de euros para éste fin.¹⁴⁰ Un total de 4.000 millones de euros se destinaron al gasto adicional relacionado con la sanidad, incluida la investigación para determinar las características del virus que asedia a la población y la búsqueda de la posible solución médica, tal actividad representó una inversión de 270 millones de euros; además se implementaron medidas para que los trabajadores despedidos puedan acceder a las prestaciones por desempleo.¹⁴¹

Lo anterior no hubiese sido posible sin la realización de una cotización mínima para que el trabajador pueda acceder a un derecho acumulado, ésta medida significó una erogación de 24.000 millones de euros, por otra parte también se tomaron medidas por parte de los gobiernos regionales en materia de servicios sociales, educación y apoyo a las empresas entregando unos 11.000 millones de euros; así también la población empresaria se benefició de ayudas directas sobre todo para aquellos que tuvieron que suspender sus negocios, la actividad significó la entrega de 6.500 millones de euros, por otro lado, aumentó del subsidio de enfermedad para los trabajadores infectados por el COVID-19.¹⁴²

Además se introdujo un nuevo régimen de rentas mínimas sujetas a la comprobación de recursos, nuevos programas de ayuda al alquiler a población vulnerables en el llamado Plan Estatal de Vivienda 2018/21. Se reforzó la protección por desempleo para los trabajadores con contratos fijos que no puedan reincorporarse al trabajo, a través de fondos presupuestarios adicionales de 300 millones de euro y condiciones más flexibles para pago de haberes. Por otro lado, se ejecutó una

¹⁴⁰ Álava, Junior, y Stefanie Barahona. “Impacto Tributario del Covid-19 en Ecuador: Análisis y Estadísticas del Impuesto al Valor Agregado 2019-2020” *Revista Ciencia UNEMI* 14, n° 36 (2021): 87-95.

¹⁴¹ Fondo Monetario Internacional, “Políticas al Covid-19”.

¹⁴² *Ibid.*

subvención para la renovación de vehículos dentro del programa MOVE II, se invirtió en la digitalización e innovación en el sector turístico.¹⁴³

Los trabajadores que agotaron sus beneficios por desempleo pudieron acceder a una prestación, además se implementó una ampliación del subsidio de desempleo para cubrir a los trabajadores que fueron despedidos durante el periodo de prueba que hayan empezado desde el 9 de marzo y también para quienes se cambiaron de trabajo, pero la nueva oferta no haya podido prosperar. Se entregó un subsidio mensual temporal para los trabajadores cuyo contrato haya expirado durante el estado de emergencia y no hayan tenido derecho a cobrar el subsidio de desempleo, se facilitó un subsidio temporal para las amas de casa afectadas por la COVID-19; se transfirieron 25 millones de euros a las comunidades de España para financiar el alimento que se suele dar a niñas y niños en las escuelas; se amplió la prestación social para el suministro de energía; ayuda financiera al sistema educativo.¹⁴⁴

Otras medidas incluyeron las exenciones de las cotizaciones sociales para las empresas afectadas que mantengan el empleo en el marco del ERTE y las que restablezcan los puestos de trabajo de los trabajadores del ERTE; se planteó una exención de las cotizaciones sociales para los autónomos que reciban las prestaciones extraordinarias, se redujo el tipo de IVA para las mascarillas quirúrgicas desechables, se configuró el tipo de IVA cero temporal para las compras de material médico esencial para combatir el COVID-19, así como para las pruebas y vacunas del COVID-19,¹⁴⁵ se aplazaron las deudas con la Seguridad Social para las empresas y los autónomos

Se implementó moratoria de las cotizaciones a la Seguridad Social para los autónomos y las empresas de determinados sectores; se plantearon incentivos fiscales para propietarios que reduzcan precio de alquiler para en aquellos lugares destinados al turismo; así mismo, se plantearon aplazamientos del pago de impuestos para las pequeñas y medianas empresas y los autónomos, con la exención de intereses.

Se planteó la ampliación de los plazos de presentación de las declaraciones fiscales y de las autoliquidaciones para las PYME y los autónomos; flexibilidad para que las PYME y los autónomos calculen su pago fraccionado del impuesto sobre la

¹⁴³ Álava, Junior, y Stefanie Barahona. "Impacto Tributario del Covid-19 en Ecuador: Análisis y Estadísticas del Impuesto al Valor Agregado 2019-2020" *Revista Ciencia UNEMI* 14, n° 36 (2021): 87-95.

¹⁴⁴ Fondo Monetario Internacional, "Políticas al covid-19".

¹⁴⁵ *Ibíd.*

renta y del IVA en función de los beneficios reales en 2020,¹⁴⁶ además se generaron aumentos temporales de reducción de la tributación por el sistema de módulos en el IRPF; se estableció la reducción de la cotización de los trabajadores agrarios por cuenta ajena que hayan completado un máximo de 55 jornadas reales de cotización en 2019.

Se redujo el IVA de las publicaciones digitales del 21% al 4 %; ausencia de recargo por demora en el pago de deudas tributarias para las empresas que obtengan financiación a través de las Líneas de Garantía del Instituto de Crédito Oficial (ICO), se generó mayor flexibilidad para que los trabajadores puedan acceder al ahorro de sus planes de pensión; permitir de manera más ágil las transferencias entre partidas presupuestarias y para que los gobiernos de cada localidad puedan utilizar el superávit presupuestario de los años anteriores para apoyar medidas en el ámbito de la vivienda; se modificaron los techos de gasto para determinadas partidas de los ministerios y gobiernos subnacionales; centralidad en la adquisición de insumos médicos y todo lo referente a bienes y servicios para enfrentar la pandemia.¹⁴⁷

La recaudación tributaria para el año 2020 se redujo en un 8,8 % respecto al nivel de año 2019, situándose en los 194.051 millones. Es decir que el ingreso tributario del año 2019, según el Informe anual de recaudación tributaria 2020¹⁴⁸ emitida por la Agencia Tributaria Española fue de 212.807,54 millones, una de las causas de este descenso es la disminución en las bases imponibles en los principales impuestos el cual representa el 7,7 % menos. No obstante, sin los ingresos por concepto de las rentas públicas a la recaudación habría descendido más de 2%.

Por otro lado, para 2020, el Impuesto sobre la Renta en las Persona Físicas (IRPF) tuvo incremento en su recaudación del 1,2 %; el Impuesto sobre Sociedades los ingresos se redujo un 33,2 %; el IVA cayó en 11,5 %; y los Impuestos Especiales cayeron 12,1 %¹⁴⁹ frente a los mismos registrados en 2019.

Sin duda, para el año 2020 el impacto de los cambios sobre la recaudación tributaria se origina por tres aspectos, la primera por la implementación de reformas

¹⁴⁶ Ribas Mirángels, Enric, y Antoni Clapés Donadeu. «Estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera: Plan de autoría para entidades locales.» *Revista AECA*, 2014: 97f-116f.

¹⁴⁷ Fondo Monetario Internacional, “Políticas al Covid-19”.

¹⁴⁸ Agencia Tributaria Española, “Informe anual de recaudación tributaria 2020”, Oficial, *Ministerio de Hacienda y Función Pública*, (22 de octubre de 2021), <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2020.html>.

¹⁴⁹ *Ibíd.*

normativas, la segunda por la gestión, y la tercera por la devolución procedente de ejercicios anteriores.

En cuanto a la recaudación tributaria del año fiscal 2021, según el gobierno español, los ingresos fiscales se incrementaron en comparación del año 2020 un 15,1 % un año que ha marcado especialmente por el impacto de la covid-19, el cual provocó la paralización de la “actividad económica por las medidas adoptadas para combatir las primeras olas del virus. Asimismo, los recursos de 2021 también fueron”¹⁵⁰ superiores en un 5 % a 2019 tomándose en consideración que este año no existía aun la crisis de salud.

De esta manera, la recaudación tributaria del año 2021 alcanzó a 223.382 millones de euros, “una cifra que va en línea con los 222.107 millones de euros previstos en los Presupuestos Generales del Estado español de dicho ejercicio”.¹⁵¹ Así se alcanzó la meta planteada sobre el cumplimiento de pago de los grandes impuestos en el sistema tributario.

El Impuesto sobre la Renta a las Personas Físicas, la recaudación tributaria incremento el 7,5% en contraste con el año fiscal 2020 el cual equivale a 94.546 millones de euros, “lo que supone un cumplimiento del 100,4 % respecto a las previsiones presupuestarias de año 2021”¹⁵² que representaba el 94.196 millón de euros. La razón principal de mejora de este impuesto se da por la gran evolución del empleo, que gracias a las medidas de protección de rentas adoptadas por el Gobierno mediante el mecanismo de Expediente de Regulación de Empleo Temporal (ERTE).

En cuanto el Impuesto sobre Sociedades para el año 2021, los ingresos incrementaron a un 67,9 % a diferencia del año 2020 cuyo valor es de 26,6 mil millones euros,¹⁵³ representando el cumplimiento de más del 100 % (122,6 %) respecto a las proyecciones del Presupuesto General del Estado 2021. Este crecimiento se debe a los beneficios empresariales que implemento el gobierno español.

Por otro lado, el IVA también mejoró su recaudación tributaria en el año 2021 con un aumento del 14,5 % en comparación del año 2020 dando como resultado un valor de 72.493 millones de euros. De la misma manera, este impuesto cumplió con el

¹⁵⁰ La Moncloa, “El Gobierno cumple la previsión de recaudación incluida en los Presupuestos Generales de 2021”, 27 de enero de 2022, <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/270122-recaudacion.aspx>.

¹⁵¹ Ibid.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ Ibid.

100,4 % de lo presupuestado para 2021. El aumento se debe por la recuperación de la actividad económica la cual permite el incremento de consumo, esto representa el 6,8 % del gasto final en consumo privado.

Finalmente, los Impuestos Especiales para el año 2021 incrementaron a un 5% respecto a 2020 representando un valor de 19.729 millones de euros. Este impuesto en cambio cumplió solo con el 85,2 % de lo presupuestado, quedando pendiente casi un 15%.¹⁵⁴ En este caso, la poca recaudación de ingresos respecto a las estimaciones se debe “al impacto de las rebajas tributarias adoptadas por el gobierno con el fin de mitigar el aumento de la factura de la luz por el alza de los precios de la electricidad en el mercado”.¹⁵⁵

1.3.2. Políticas monetarias y financieras

Para la política monetaria, el Gobierno de España amplió hasta 100.000 millones de euros los avales del Estado a empresas y autónomos, “cubriendo tanto los préstamos como los pagarés de las medianas empresas que participan en el Mercado Alternativo de Renta Fija (MARF)”.¹⁵⁶ Además, generó nuevas líneas de crédito a través del Instituto de Crédito Oficial (ICO) con énfasis en aquellas de carácter ambiental y las que permitan la digitalización del trabajo.

Se creó un fondo estatal de rescate para apoyar a las empresas estratégicas y un fondo de capitalización para las pequeñas y medianas empresas el cual consiste en: Generar 2 mil millones de euros de garantías públicas para todas las personas naturales o jurídicas cuya actividad sea la exportación, miembros de la Compañía Española de Crédito a la Exportación; Establecer garantías para la ampliación de los plazos de los préstamos a los agricultores utilizando las líneas de crédito especiales para la sequía de 2017.

En el ámbito financiero, se ha dado importancia a crear una línea de garantías para proporcionar ayuda financiera en los gastos de vivienda a los hogares vulnerables; se ha creado garantías de préstamos para las pequeñas y medianas empresas y autónomos a través de la Compañía Española de Reafianzamiento;

¹⁵⁴ *Ibíd.*

¹⁵⁵ *Ibíd.*

¹⁵⁶ Maqueda, Antonio. “El Gobierno aprueba ayudas de 3.000 a 200.000 euros para autónomos y empresas. Las compensaciones directas tendrán un mínimo fijo y no cubrirán el primer 30% de caída de ingresos”. *El País*, 12 de marzo de 2021.

dotación adicional de las líneas de crédito del ICO; Avales para operaciones de financiación realizadas por el Banco Europeo de Inversiones; Adhesión al instrumento europeo SURE que sirve como apoyo temporal frente a los riesgos como el desempleo, principalmente durante el tiempo de pandemia. Asimismo, se ha implementado préstamos a través del Fondo Financiero del Estado para la Competitividad Turística (FOCIT) para promover la sostenibilidad del sector turístico.

Por otro lado, la ampliación de las líneas de crédito del ICO para el sector turístico son importantes para su recuperación frente a la crisis económica causada por confinamiento la cual fue implementada como medida sanitaria para frenar los contagios por la covid-19. En cuanto al sector industrial se ha creado préstamos para promover la transformación y modernización digital; se ha permitido la autorización temporal al ICO para participar como comprador de nuevos pagarés emitidos en el MARF.

Se creó medidas que flexibilicen el pago de hipotecas para los más vulnerables, incluyendo hogares, autónomos y propietarios de viviendas que hayan alquilado sus inmuebles hipotecados como medidas para enfrentar esta crisis económica se ha implementado una moratoria para sus pagos. Así también, se realizó acciones para la reducción y/o moratoria tanto del pago de alquileres para inquilinos vulnerables de grandes propietarios; además, se generó líneas de créditos de consumo, para quienes tenía mayor dificultad en sus ingresos.

Sobre los préstamos concedidos por la Secretaría de Estado de Turismo se ha implementado la suspensión de los intereses y de la amortización durante un año sin necesidad de solicitud previa, se ha aplazado la amortización de los préstamos concedidos a las empresas por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo. En cuanto, a los préstamos concedidos por el Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía (IDAE) se ha aplazado de la misma manera los pagos.

Además, se ha adoptado un mecanismo de renegociación y aplazamiento de los alquileres de locales comerciales; reducción de los gastos notariales para la renovación de los préstamos no hipotecarios. Se ha prohibido la venta de acciones españolas en el mercado bursátil del 16 de marzo al 18 de mayo y por otro lado, se ha autorizado para el examen especial por parte del Gobierno de la IED en sectores estratégicos; adopción de un nuevo instrumento macro prudencial de liquidez que faculta a la Comisión Nacional del Mercado de Valores para modificar los requisitos aplicables a las sociedades gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva; habilitación del Consorcio

de Compensación de Seguros para actuar como reasegurador de riesgos de seguros de crédito.

También se ha realizado cambios en los marcos de resolución de empresas con plazos determinados para reducir los casos de insolvencia. Además, el Banco de España aplicó a los bancos que supervisa la flexibilidad que ofrece el ordenamiento jurídico en relación con la fijación de los periodos transitorios y los objetivos de los requisitos mínimos intermedios de fondos propios y pasivos admisibles (MREL).¹⁵⁷ Se permitió a los bancos aplicar el juicio de expertos para la clasificación del riesgo de crédito de las exposiciones transmitidas.

Es necesario resaltar que las medidas en las políticas monetarias y financieras en España permiten administrar la liquidez y los créditos en la economía que tanto necesitan las pequeñas y medianas empresas como también las familias que se han visto afectado su economía y su financiamiento en sus negocios e incluso en su economía familiar. En definitiva, las políticas monetarias, financieras y fiscales se interrelacionan entre sí y son un instrumento económico para poder enfrentar la crisis económica que ha generado la covid-19.

El siguiente cuadro muestra una recopilación de las políticas fiscales aplicadas por Ecuador, Argentina y España para hacer frente a las consecuencias de la pandemia por covid-19.¹⁵⁸

Tabla 6
Medidas adoptadas por España, Argentina y Ecuador frente a la Pandemia

Medidas adoptadas	España	Argentina	Ecuador
Gasto fiscal dedicado a enfrentar la crisis en relación con el PIB	1%	3,8%	1,20%
Fondos adicionales para los servicios de salud	x	x	X
Apoyo a los salarios de los trabajadores		x	
Apoyo financiero directo para microempresas afectadas, profesiones liberales y trabajadores independientes	x	x	
Aplazamiento de los pagos de alquiler y servicios públicos para las MiPymes afectadas	x	x	X
Ampliación de los beneficios por desempleo			
Transferencias a gobiernos estatales, regionales, locales.	x		
Alimento para niños afectados por el cierre de las escuelas	x		X
Asistencia internacional		x	X
Aplazamientos de las contribuciones a la seguridad social y pagos de impuestos	x	x	X

¹⁵⁷ Fondo Monetario Internacional, “Políticas al Covid-19”.

¹⁵⁸ FMI. «World economic Outlook.» 14 de abril de 2020. <https://www.ciat.org/politica-fiscal-y-recuperacion-economica-en-tiempos-de-pandemia/>.

Reembolso acelerado de créditos fiscales (renta y valores agregados)	x		

Fuente: FMI. "World economic Outlook" (2020)

Se puede evidenciar una comparación entre un país en desarrollo y otro que se encuentra en vías de serlo, mientras que los países europeos empezaron el fortalecimiento de los sistemas de salud a partir de la segunda guerra mundial, los demás iniciaron este proceso a raíz de la pandemia, en este sentido los primeros se dedicaron a fortalecer lo que ya estaba planteado a fin de abastecer una nueva demanda.

A diferencia de los países Latinoamericanos, los cuales enfocaban la mayor parte de sus recursos en controlar a pobreza y fortalecer la economía; se dificultó el panorama pues todos aquellos esfuerzos ahora deberían dar un giro y empezar a crear espacios en donde se controle el bienestar físico de la población, éste hecho se ve aún más difícil cuando salen a la luz problemas en la gestión de gasto público, corrupción, informalidad, centralismo y otros que se ejecutaban con anterior que sin embargo, limitaron aún más e acceso hacia una vía de salida y control de las dificultades de la población.¹⁵⁹

El Ecuador destinó alrededor de 1.200 millones para hacer frente a los requerimientos de salud de la población lo que representa el 1,20% del PIB que, en relación con los demás países Sudamericanos, se encuentra en uno de los más bajos montos invertidos. Dentro de este presupuesto se encuentran transferencias realizadas a familias pobres en alimentación, seguros de desempleo y salud, a pesar de aquello el país demostró una lenta respuesta a la crisis.¹⁶⁰

Sin embargo, como se analizó anteriormente, las medidas tributarias implementadas en cada país y sus proyecciones de recaudación fiscal han permitido obtener ingresos mayores incluso de los que esperaban tener y esto se debe a las políticas fiscales que han sido ejecutadas en sus sistemas y regímenes tributarias.

¹⁵⁹ Torres, Victor. «Política Fiscal y Recuperación Económica en tiempos de pandemia.» *Centro Interamericano de Administraciones tributarias*. 2020. <https://www.ciat.org/politica-fiscal-y-recuperacion-economica-en-tiempos-de-pandemia/>.

¹⁶⁰ Angulo, Santiago. «Diario Expreso.» 21 de mayo de 2021. <https://www.expreso.ec/actualidad/economia/ecuador-paises-gasto-afrontar-pandemia-103910.html>

Tabla 7

Principales medidas tributarias tomadas desde el inicio de la pandemia 2020

Principales medidas tributarias tomadas desde el inicio de la pandemia 2020		
Ecuador	Argentina	España
Facilidades de pago en el Impuesto a la Renta	Implementación de la Feria Fiscal	Medidas de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (Ley 14/2021, de 11 de octubre)
Cambio en fechas de vencimiento IVA y exportadores, turismo y Galápagos (abril, mayo y junio).	Prórrogas en el plan de facilidades permanentes	Carácter de ayuda estatal de los aplazamientos de deudas tributarias regulados en el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, y en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo
La emisión del Decreto No. 1021 del 27-03-2020 permitió extender por 6 meses de plazo para pago de Renta sociedades e IVA interno para ciertos sectores (exportadores, turismo, Galápagos) y microempresas.	Suspensión de embargos y medidas cautelares	Principales medidas tributarias en materia de IVA recogidas en el RD-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria (BOE 28 de noviembre)
Regulaciones especiales y temporales para el pago de impuestos nacionales. Pagos entre julio a noviembre con flujo neto = 0	Presentaciones y/o comunicaciones electrónicas	Finalización de la suspensión de los plazos en el ámbito tributario desde el 30 de mayo (art 33 RD-Ley 8/2020 y Disp. Adicional Novena RD-ley 11/2020) y reanudación de plazos administrativos, de prescripción y caducidad
El Decreto No. 1030 del 04-05-2020, faculta la ampliación de beneficios del decreto 1021 al resto de MIPYMES y aplicación de los mismos plazos para RISE e Impuesto a la propiedad de vehículos.	Plazo especial para la presentación de la declaración jurada de deducciones del	Tributación de las importaciones de material para víctimas de catástrofes
Extensión de plazo de declaraciones para RISE, Vehículos y MIPYMES.	Precios de transferencia – Prórroga declaración jurada anual	Nuevas medidas para responder al impacto social y económico del COVID-19 (Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo)
Impacto de los flujos para marzo, abril y mayo 2020.	Procedimiento. Sistema Registral. Registro Tributario. Digitalización de datos biométricos.	
Los pagos se realizan en meses posteriores con flujo neto = 0	Procedimiento. Facturación. Emisión de notas de crédito y/o débito	
En cambio el Decreto No. 1137 del 02-09-2020, establece la recaudación anticipada del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020, cumpliendo recomendaciones de la Corte Constitucional (valor recaudado a diciembre 2020 fue USD 289,85 millones)	Prórroga para la presentación y pago de la declaración jurada del Impuesto a las Ganancias personas jurídicas	
Control de la evasión tributaria	Determinación de Impuestos Internos sobre cigarrillos y adicional de Emergencia a los Cigarrillos	
	Régimen de facilidades de pago para planes caducos	

Impuestos a las Ganancias, sobre los Bienes Personales y Cедular. Plazo especial para la presentación de las declaraciones juradas y pago del saldo resultante
Suspensión de plazos en materia aduanera
Garantías. Declaración jurada del exportador Suspensión de ejecuciones fiscales
Prórroga para la presentación de Estados Contables
SEyPyME - Renovación automática de los certificados MiPyME
Atención al público en dependencias donde no rige el “aislamiento social preventivo y obligatorio”
Entidades cooperativas. Se prorroga el plazo para la presentación y pago de las declaraciones juradas y anticipos

Fuente: Administraciones Tributarias de Ecuador, Argentina y España (2021).

Como se visualiza en el cuadro anterior, una de las primeras medidas fiscales adoptadas por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador, se basó de forma secuencial en la implementación de facilidades de pago en el Impuesto a la Renta, así como en el cambio en fechas de vencimiento IVA y exportadores, turismo (en especial a la provincia de Galápagos en el periodo de abril a junio). En cambio, en Argentina se fijó la feria fiscal, que consistía en fijar los días 18 de marzo y 29 de noviembre de 2020, en el que no se contabilizaba los plazos para la recaudación tributaria; exceptuando procesos de fiscalización, sumarios o de oficio y aquellos cuya información haya sido proporcionada por la Organización para la Cooperación y Desarrollo (OCDE).

Por otro lado, en el ámbito de las competencias de la Administración Tributaria del Estado español se concedió el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a “todas aquellas declaraciones y/o liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde la fecha de entrada del decreto-ley y hasta el día 30 de mayo de 2020” ¹⁶¹. Dicho aplazamiento también se tomó en consideración a deudas por tributos a la que se detallan en los literales b, f y g de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

¹⁶¹ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado Español, “Real Decreto-ley 7/2020; Medidas urgentes para responder al impacto económico del Covid-19.”, *Gobierno de España*, 12 de marzo de 2020, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-3580>.

Para acceder a este beneficio de la concesión del aplazamiento se tenía que cumplir con varios requisitos tales como que el deudor sea persona o entidad genere operaciones económicas no superior a 6 millones euros en para 2019.¹⁶² Las condiciones del aplazamiento consistían en “un periodo de seis meses y no se devengaban intereses de demora durante los primeros cuatro meses del aplazamiento”.¹⁶³

El SRI, amplió por seis meses de plazo para pago de obligaciones por concepto de renta a sociedades, por un lado, e IVA interno para exportadores, turismo, microempresas, entre otros (entre julio a noviembre con flujo neto igual a 0). Por su parte, en Argentina se extendió hasta el 30 de noviembre de 2021 las facilidades de pago, cuotas y tasa de interés favorables de financiamiento.¹⁶⁴ En cambio, España permitió temporalmente aplazar o fraccionar todas las deudas tributarias.¹⁶⁵

La suspensión de embargos y medidas cautelares fue otra medida implementada por la Republica de la Argentina mediante la Resolución General No. 4936/2. Esta resolución suspende hasta el 31 de marzo de 2021 las medidas cautelares para pymes y el inicio de juicios por falta de pago.

Así también, la AFIP mediante Resolución No. 4953/21 prorrogó hasta el 31 de mayo de 2021 reanudación de juicio por ejecución fiscal, además, se buscó liberar la dificultad administrativa para cumplimiento de medidas cautelares para las micro y pequeñas empresas, o para empresas que hayan sido afectadas por la crisis. Así mismo, se plantea la suspensión embargos en entidades financieras o sobre cuentas a cobrar, etc. Bajo la misma línea a través de la Resolución No. 5000/21.

El SRI mediante el Decreto No. 1030 del 04-05-2020, facultó la ampliación de beneficios del decreto 1021 al resto de MIPYMES el cual consistía en la exoneración impuesto a la renta para nuevas microempresas; exoneración del impuesto a la renta para emprendimientos turísticos y asociativos (20 años emprendimientos turísticos de micro, pequeñas y medianas empresas de turismo comunitario y/o asociativo) ; rebaja de la tarifa de impuesto a la renta; deducción de gastos de capacitación y deducción adicional de una fracción básica. Este decreto autoriza las acciones para implementar

¹⁶² *Ibíd.*

¹⁶³ *Ibíd.*

¹⁶⁴ Administración Federal de Ingresos Públicos, “Prórrogas en el plan de facilidades permanente”, *Argentina.gob.ar*, 27 de marzo de 2020, <https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/covid19/prorrogas>.

¹⁶⁵ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado Español, “Real Decreto 939/2005; Aprobación del Reglamento General de Recaudación.”, 29 de julio de 2020, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2005-14803>.

iguales plazos para Régimen Impositivo Simplificado (RISE) e impuesto a la propiedad de vehículos, la ampliación de tiempo para declaraciones del RISE, automóviles y pymes y los pagos se realizaron posteriormente con flujo neto igual a cero.

En cambio, el Decreto No. 1137 del 02-09-2020, plantea que se anticipe el impuesto a la renta para el ejercicio fiscal 2020, como forma de acatar lo dispuesto por la Corte Constitucional. En España como en Ecuador y Argentina la modificación del impuesto sobre el valor añadido se lo realizó sobre el tipo impositivo del 0% en la entrega, importación y adquisición intracomunitaria de material sanitario.

Ante lo expuesto, es importante a continuación verificar si estas medidas fiscales implementadas por estos tres países permitieron cumplir las expectativas de recaudación fiscal. Para ello, es necesario analizar la evolución de recaudación del periodo 2019 al 2021 y determinar si medidas fiscales fueron las idóneas o no para generar ingresos económicos con el fin de enfrentar la crisis económica generó la covid-19 en las finanzas públicas.

Tabla 8
Recaudación Fiscal del Periodo 2019 al 2021

No.	Año Fiscal	Ecuador	Argentina	España
		Recaudación Neta	Recaudación Neta	Recaudación Neta
1	Año Fiscal 2019	13.181 millones de dólares (12,2 como % del PIB)	5.023.566,2 Pesos Arg (28,2 como % del PIB)	212.808 millones de euros (34,7 como % del PIB)
2	Año Fiscal 2020	11.527 millones de dólares (11,6 como % de PIB)	6.635.238,3 Pesos Arg (29,4 como % del PIB)	194.051 millones de euros (36,6 como % del PIB)
3	Año Fiscal 2021	12.795 millones de dólares (12,26 como % del PIB)	11.004.880 Pesos Arg (29,5 como % del PIB)	223.382 millones de euros (41 como % del PIB)

Fuente: Administraciones Tributarias de Ecuador, Argentina y España (2021).

Finalmente, en la Tabla 8 podemos darnos cuenta que Ecuador antes de la pandemia, es decir en el año 2019 su recaudación tributaria fue superior de los años 2020 y 2021, sin embargo, la recaudación tributaria para el año 2021 en comparación del año 2020 asciende consideradamente en 12.795 millones de dólares es decir 13 % más en relación al año 2020, en el que se recaudaron USD 11.527. En el caso de la Argentina, la recaudación tributaria acumulada de 2021 alcanzó aproximadamente a los \$11 billones de pesos argentinos, lo que quiere decir que existe una variación interanual 2020 de 65,9 %, y con respecto a 2019, de 119,1 %. De esta forma, los

ingresos tributarios del año 2021 acumulan una subida en términos reales en torno al 12 % con respecto a 2020 y al 4 % comparado con 2019. En cambio, en España la recaudación tributaria se situó en 2021 en 223,4 mil millones de euros, superando en 15 puntos al resultado de 2020.

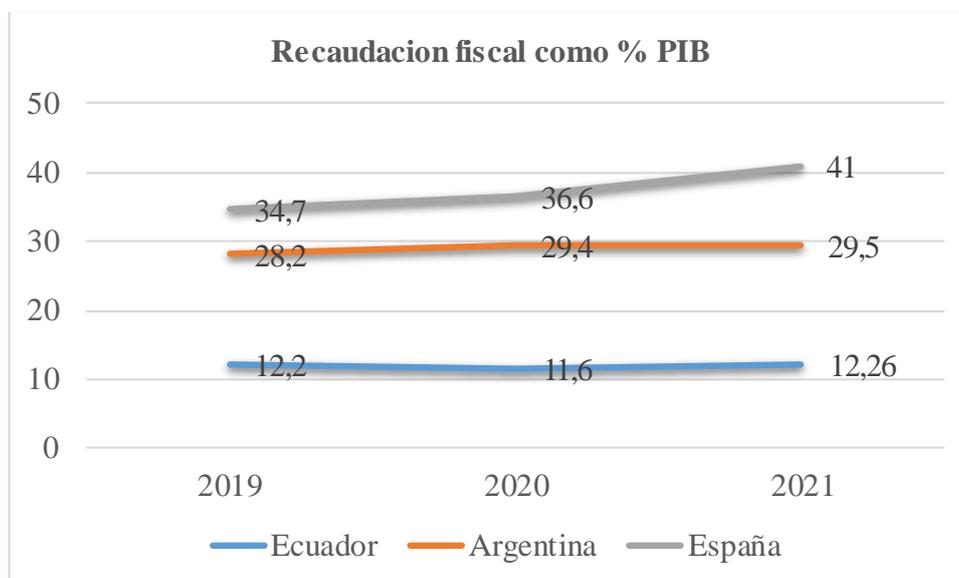


Figura 2. Recaudación fiscal como % PIB
Fuente y elaboración propias (2022)

Como un dato adicional a la presente investigación en el caso de Ecuador, se detalla a continuación el Decreto Ejecutivo No. 1137 suscrito por el Ex Presidente Constitucional de la República Lenín Moreno del 03 septiembre de 2020, donde decretó disponer la recaudación anticipadamente el impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020¹⁶⁶. La recaudación fue destinada para cubrir los valores tanto de los pagos pendientes como el del sector salud, así como a cubrir las principales necesidades sanitarias para la pandemia COVID-19 que, en ambos casos, implican un gasto corriente que requirió el financiamiento de ingresos permanentes, tal como lo señala en la norma constitucional del Ecuador.

Los sujetos pasivos obligados a pagar el pago anticipado del impuesto a la renta, con cargo al ejercicio fiscal 2020, fueron las personas naturales y sociedades, incluidos los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no residentes, que cumplan los siguientes requisitos: a) Los que obtuvieron ingresos gravados con

¹⁶⁶ Ecuador, *Decreto Ejecutivo 1137*, Registro Oficial 281, Suplemento, 30 de septiembre de 2020, art. 1.

impuesto a la renta, excepto los provenientes del trabajo en relación de dependencia:
 b) En el ejercicio fiscal 2019 hayan percibido ingresos brutos en un monto igual o superior a cinco millones de dólares de los Estados Unidos de América; y c) Hayan obtenido utilidad contable durante el período de enero a julio de 2020, excluyendo los ingresos y gastos del trabajo en relación de dependencia.

El pago anticipado constituyó para los sujetos pasivos, un crédito tributario para el pago de su impuesto a la renta y su uso se sujetó a las reglas previstas en el artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Para la liquidación y pago anticipado del impuesto a la renta con cargo al ejercicio fiscal 2020, realizó hasta el 11 de septiembre de 2020¹⁶⁷. Este pago anticipado no fue susceptible de facilidades de pago por parte de los sujetos pasivos obligados a pagar.

Así mismo por parte de la administración tributaria ecuatoriana mediante las resoluciones administrativas que se detalla a continuación se aplicaron distintas resoluciones por concepto de suspensiones de términos y plazos en los años 2020, 2021 y 2022:

Tabla 9
Resoluciones Administrativas por concepto de suspensiones de términos y plazos emitidas por el SRI

Año	No. Resolución	Concepto
2020	NAC-DGERCGC20-00000008 SRO 144 de 17-02-2020	SRI Amplia el plazo para la presentación de declaraciones y anexos tributarios cuya fecha de vencimiento corresponde a febrero 2020, así como para el pago de impuestos administrados por el SRI atribuibles a dichas declaraciones.
	NAC-DGERCGC20-00000010	Ampliar el plazo para la presentación de la declaración y del anexo del impuesto y anexos tributarios cuya fecha de vencimiento corresponde a febrero 2020, así como para el pago de impuestos administrados por el Servicio de Rentas Internas atribuibles a dichas declaraciones.
	NAC-DGERCGC20-00000012	SRI dispone ampliar el plazo para la presentación de las declaraciones de retenciones en la fuente del impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a la renta con vencimiento en marzo del 2020, así como el anexo de

¹⁶⁷ *Ibíd.*

		gastos por los meses entre enero y septiembre del 2020.
	Resolución Nro. SRI-SRI-2020-0002-R	Se amplía por única vez el plazo para la presentación de anexos tributarios cuya fecha de presentación corresponde a marzo y abril 2020: (1) Anexo Reporte de Operaciones y Transacciones Económicas Financieras (ROTEF); (2) Anexo de Información de Operaciones Gravadas y Relacionadas con el Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables (IBP); (3) Anexo (4) Anexo Movimiento Internacional de Divisas (MID); entre otros.
	NAC-DGERCGC20-00000026	Ampliación de la suspensión de plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro establecida en la Resolución NAC-DGERCGC20-00000024, hasta el 12 de abril de 2020.
	NAC-DGERCGC20-00000027	Ampliar el plazo para la transmisión de comprobantes de retención electrónicos, emitidos entre el 01 y el 06 de abril de 2020, los cuales podrán ser transmitidos electrónicamente entre el 07 y 13 de los mismos meses y año.
	NAC-DGERCGC20-00000028	Se amplía la suspensión de plazos y los términos de todos los procesos administrativos tributarios, y los plazos de prescripción de la acción de cobro, hasta el 30 de abril, inclusive.
2020	NAC-DGERCGC20-00000029	Se amplía por única vez el plazo para la declaración y pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del periodo marzo 2020 a ser presentado en el mes de abril de 2020; y, se modifica el plazo para la declaración y pago del impuesto a la renta de sociedades del ejercicio fiscal 2019 para los dígitos 1 y 2.
	NAC-DGERCGC20-00000031	Ampliación de la suspensión de los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción, hasta el 15 de mayo, inclusive.
	NAC-DGERCGC20-00000032	Aplicación de los plazos de presentación de anexos tributarios
	NAC-DGERCGC20-00000034	SRI amplió la suspensión de los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro, hasta el 22 de mayo de 2020 inclusive.

	NAC-DGERCGC20-00000035	SRI amplió la suspensión de los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro, hasta el 31 de mayo de 2020 inclusive.
	NAC-DGERCGC20-00000038	SRI amplió la suspensión de los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y los plazos de prescripción de la acción de cobro, hasta el 15 de junio de 2020 inclusive.
	NAC-DGERCGC20-00000038	Por única vez, se amplía el plazo hasta el 28 septiembre de 2020 para la presentación de las obligaciones tributarias de las instituciones públicas.
	NAC-DGERCGC20-00000065	Amplía el plazo de presentación del Anexo Transaccional Simplificado. Correspondiente al primer semestre del año 2020, por parte de los contribuyentes sujetos al Régimen Impositivo para Microempresas.
2021	NAC-DGERCGC21-00000004	Se amplió el plazo para presentar declaraciones y/o anexos tributarios cuya fecha de vencimiento sea entre el 16 y el 22 de enero de 2021, inclusive " noveno dígito" 1, 2, y 3.
	NAC-DGERCGC21-00000009	Se amplió los plazos para la presentación de anexo de gastos personales, correspondiente al ejercicio fiscal 2020.
	NAC-DGERCGC21-00000024	Ampliación de plazos para la presentación del anexo de dividendos (Anexo ADI) correspondiente al ejercicio fiscal 2020, para el mes de agosto de 2021 según el noveno dígito del RUC.
	NAC-DGERCGC21-00000025	Ampliación de plazos para la presentación del anexo de cuentas financieras de no residentes (Anexo CRS) cuya fecha de vencimiento sea entre el 10 y el 20 de mayo de 2021, se trasladan al 17 hasta el 27 de mayo de 2021.
	NAC-DGERCGC21-00000032	Amplio el plazo para la presentación de la declaración del impuesto a la renta correspondiente al primer semestre del 2021, para los sujetos al régimen de microempresas.
	NAC-DGERCGC21-00000034	Amplio el plazo de declaraciones y anexos tributarios para contribuyentes cuyo noveno dígito del RUC o CI. Sea 1, 2, 3 o 4.
	NAC-DGERCGC21-00000036	Amplio la suspensión de los plazos y términos bajo control de las unidades administrativas del SRI en El Oro, hasta el 27 de agosto de 2021, inclusive. Complementa a la resolución NA-DGERCGC21-00000035.

	NAC-DGERCGC21-00000039	Se amplió el plazo para la presentación de la declaración y pago del impuesto al valor agregado correspondiente a agosto de 2021 a ciertos contribuyentes.
2022	NAC-DGERCGC22-00000019	Amplio el plazo para la presentación de la Declaración Patrimonial de personas naturales y la presentación del Anexo de activos y pasivos de sociedades y establecimientos permanente, hasta el mes de diciembre de 2022.

Fuente: Administración Tributaria de Ecuatoriana SRI. (2020,2021 y 2022)

En ese sentido vemos que las medidas fiscales adoptadas por Ecuador, Argentina y España sin duda han sido importantes para generar ingresos y tener una evolución tributaria favorable tanto en el sistema y régimen tributario. Esta permite de una u otra manera la reactivación económica de cada país.

Conclusiones

La investigación realizada sobre el análisis crítico de las medidas para la recaudación fiscal en tiempos de la covid-19: estudio a escala internacional me permite llegar a las siguientes conclusiones:

El impacto de la pandemia generada por la covid-19 a escala internacional se ha evidenciado en múltiples aspectos tanto en el ámbito económico y social, por ende, obliga que el quehacer de los Estados sea eficiente a través de la aplicación de una política fiscal, la implementación de programas de gasto público con el fin de mitigar la crisis económica que conlleva.

En este sentido, la finanza pública del Estado sin duda tiene como competencia la planificación del presupuesto nacional, la cual tiene una relación directa con la actividad financiera del gobierno para la obtención y administración de los ingresos permanentes y no permanentes, los cuales tienen como fin garantizar el efectivo goce de los derechos fundamentales de sus habitantes; cumplir con la deuda pública; y planificar la economía.

Por tanto, podemos afirmar que, tanto el equilibrio presupuestario como la estabilidad presupuestaria adoptan teorías financieras que se vincula entre proporcionalidad y equidad de gastos e ingresos para evitar el déficit. Es así, que el equilibrio presupuestario tiende a una estabilidad, tratando de sostenibilidad a largo plazo y no solo acciones sobre la coyuntura.

La política fiscal y tributaria son herramientas fenomenales para enfrentar un déficit público, pero en el caso actual de la crisis sanitaria que actualmente se está viviendo a escala internacional por la covid-19 ha generado una reducción considerable de la recaudación de los tributos causando una pérdida fuerte de dichos ingresos.

Es por ello, que la política fiscal, como una rama de la política económica, es la encargada de generar ingresos que permite entender y atender las necesidades de la sociedad. Uno de sus principales funciones generar estabilidad controlando el gasto público y la política de impuestos, impulsando siempre acciones contra la desigualdad. Así pues, la política fiscal es la forma en que un Estado distribuye el ingreso para

atender el gasto, los impuestos y los gastos por transferencias con el propósito de estabilizar la economía interna.

El régimen tributario como herramienta de promoción y concreción de fines fiscales sin duda se consideran como un generador de ingresos presupuestarios del Estado; como instrumentos de política económica, como medios de recaudación para una justa distribución del ingreso y de la riqueza, como incentivo a la inversión, como la reinversión y el ahorro; y como instrumentos de política económica general. Lo cual son utilizadas como herramientas fiscales para la recuperación post pandemia frente a la crisis económica generada por la covid-19 en las finanzas públicas de un Estado.

En tal sentido, las directrices y recomendaciones fiscales y tributarias por los organismos internacionales económicos frente a la crisis de la covid-19 se basan en la implementación de medidas fiscales que inciden directamente en sus sistemas tributarios para que sean eficientes y eficaces con el objeto de solventar la realidad de los países donde sus ingresos fiscales han caído automáticamente a la par con la caída de la actividad económica.

En cambio, para otras realidades estatales la creación de bonos o tasas anticovid, como nuevas medidas fiscales, han aumentado sus ingresos por ende también han estabilizado la Administración Tributaria con el objetivo inmediato de ayudar a sus poblaciones. Y para aquellos que en cambio gozan de superávit en sus economías han sido sujetos indispensables para apoyar financieramente a otros países que lamentablemente sus gastos superan a los ingresos.

En ese sentido vemos que las medidas fiscales adoptadas por Ecuador, Argentina y España sin duda han sido importantes para generar ingresos y tener una evolución tributaria favorable tanto en el sistema y régimen tributario para su recaudación y sostenibilidad fiscal frente a la pandemia.

Así mismo, se puede evidenciar, que las medidas fiscales adoptadas e implementadas por estos tres países han sido bajo una política fiscal discrecional interna (los principales tributos impulsores del aumento de recaudación son los impuestos sobre el valor agregado y los impuestos sobre la renta). Los cuales han buscado según su realidad una cierta flexibilidad y contención tanto a los sujetos pasivos como a la Administración Tributaria, han buscado también fortalecer el sistema de salud; el apoyo al sector privado, mediante la introducción de exoneraciones temporales de impuestos, contribuciones sociales y pago de servicios públicos para las empresas de los sectores más afectados; y el apoyo a los hogares más

vulnerables, mediante la implementación de obras públicas intensivas en mano de obra, la provisión de transferencias, entre otras; con el fin de combatir los rezagos económicos generados por el covid-19.

Pero no han sido las suficientes para generar empleo, estabilidad laboral, implementación de insumos tributarios a favor de las empresas Pymes con un enfoque de género, fortalecimiento de los sistemas tributarios con un enfoque en derechos humanos en beneficio de sus contribuyentes entre otros.

Para fortalecer la capacidad fiscal de un Estado se necesita fortalecer los ingresos mediante una política tributaria progresiva y equitativa que no solo tenga como fin la recaudación tributaria sino también tenga un impacto positivo en la mejora de la distribución del ingreso frente al gasto público en un contexto de sostenibilidad fiscal bajo el principio de equilibrio presupuestario en las finanzas públicas.

Con el fin de evitar acciones y omisiones fraudulentas por parte de los sujetos pasivos que han sido realizadas en contra de las Administraciones Tributarias, se debe construir líneas estratégicas basadas en el ámbito jurídicos para prevenir, identificar los diversos abusos flagrantes y actividades fraudulentas que se cometen bajo en el marco de las medidas fiscales que son ejecutadas para combatir la crisis económica generada por la covid-19.

Por otro lado, la cooperación fiscal internacional puede ser una alternativa para fomentar el desarrollo y el financiamiento de las finanzas públicas con el fin de apoyar la ampliación del espacio fiscal de los países en el corto y mediano plazo. La cual, los Estados no pueden descartar acudir como una toma de decisiones a favor del desarrollo y sostenibilidad económica de sus naciones.

Bibliografía

- Administración Federal de Ingresos Públicos. “Prórrogas en el plan de facilidades permanente”. *Argentina.gob.ar*, 27 de marzo de 2020.
<https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/covid19/prorrogas>.
- Administración Federal de Ingresos Públicos. “Autoridades - Organigrama”, 2020.
<https://www.afip.gob.ar/sitio/externos/institucional/autoridades/>.
- Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado Español. “Real Decreto 939/2005; Aprobación del Reglamento General de Recaudación.”, 29 de julio de 2020.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2005-14803>.
- Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado Español. “Real Decreto-ley 7/2020; Medidas urgentes para responder al impacto económico del covid-19.” *Gobierno de España*, 12 de marzo de 2020.
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2020-3580>.
- Agencia Tributaria Española. “Informe anual de recaudación tributaria 2020”. Oficial. *Ministerio de Hacienda y Función Pública*, 22 de octubre de 2021.
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/estadisticas/recaudacion-tributaria/informe-anual/ejercicio-2020.html>.
- Argentina. *Ley de Solidaridad Social y Reactivación Productiva en el Marco de la Emergencia Pública*. Diputados de Argentina., 2020.
- Bayona de Perogordo, Juan José, y María Teresa Soler Roch. *La Estabilidad Presupuestaria (Un análisis jurídico-financiero)*. España: Universidad de Alicante. Accedido 26 de septiembre de 2021.
<https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/85627/3/La-estabilidad-presupuestaria.pdf>.
- Brito, Erika. “Finanzas Públicas para Gobiernos Autónomos Descentralizados Estudios Nacionales”. *Instituto de Altos Estudios Nacionales*, 2011, 260.
<https://editorial.iaen.edu.ec/wp-content/uploads/2016/06/Finanzas-pu%CC%81blicas-1.pdf>.
- Brooks, Robin, Elina Ribakova, Sergi Lanau, Jonathan Fortun, y Benjamin Hilgenstock. “Sudden Stop in Emerging Markets”. *Institute of International*

- Finance*, s. f., 8.
https://www.iif.com/Portals/0/Files/content/2_IIF2020_April_CFR.pdf.
- Brusca Alijarde, Isabel. “El control de la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera un nuevo reto para los órganos de control externo”. *Universidad de Zaragoza*, abril de 2013, 10. <https://asocex.es/wp-content/uploads/PDF/Pag%2077-86-n59-8.pdf>.
- Carbonell, Miguel, Héctor Fix, Luis González, Diego Valdés, y Jorge Carpio. *Estado constitucional, derechos humanos, justicia y vida universitaria*. Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2015.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. “Origen e historia”, 18 de febrero de 2016. <https://www.ciat.org/origen-e-historia/>.
- Corcuera Torres, Amable. *Los principios presupuestarios: especial referencia al ámbito local*”, en *Estudios en honor a Andrea Amatucci, Del Derecho de la Hacienda Pública al Derecho tributario*. Vol. 3. Bogotá: Temis – Joveneeditore, 2011.
- Dávalos, Pablo. “Economía Política del Proyecto de Ley Económico Urgente para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal”. *Pablo Dávalos Aguilar*, 10 de noviembre de 2021. <http://pablo-davalos.blogspot.com/2021/11/economia-politica-del-proyecto-de-ley.html>.
- De la Guerra Zuñiga, Eddy. *El derecho económico en tiempos de crisis*. Ediciones Legales EDLE S.UA. Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar, 2020.
- De la Guerra Zuñiga, Eddy. “Presupuesto, gasto público y compra pública responsable en Ecuador”. *Foro, Revista de Derecho*, nº 25 (2016): 57–84. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/462>.
- Deloitte. “El impacto económico de COVID-19 (nuevo coronavirus)”. *Deloitte*. Accedido 11 de noviembre de 2020. <https://www2.deloitte.com/ec/es/pages/strategy/articles/el-impacto-economico-de-covid-19--nuevo-coronavirus-.html.html>.
- Duverger, Maurice. *Instituciones Políticas y Derecho Constitucional*. Ediciones Ariel. Barcelona, 1982.
- Ecuador. *Decreto Ejecutivo 1137*, Registro Oficial 281, Suplemento, 30 de septiembre de 2020.
- Ecuador. *Ley Orgánica para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal*. Registro Oficial Suplemento No. 587, 2021.

- Ferreiro Lapatza, Juan José. *Curso de Derecho Financiero Español: Sistema Tributario, Los Tributos en Particular*. 22ª. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 2020.
- Fondo Monetario Internacional. “Ficha Técnica”. Accedido 29 de agosto de 2021. <https://www.imf.org/es/About/Factsheets/IMF-at-a-Glance>.
- Fondo Monetario Internacional. “La respuesta del FMI a la COVID-19”, 17 de abril de 2020. <https://www.imf.org/es/About/FAQ/imf-response-to-covid-19#Q1>.
- Fondo Monetario Internacional. “Respuestas de Políticas al covid-19”, s. f. <https://www.imf.org/en/Topics/imf-and-covid19/Policy-Responses-to-COVID-19?fbclid=IwAR1vmVjaQwCLC74ih3OFmgZ62x3a2vzqj-yhCEh5nXns9sdzYrMrMFjJnC4>.
- Gambo, Jenny, Jacqueline Hurtado, y Alicia Ortiz. “Gestión de la Política Fiscal para Fortalecer la Cultura Tributaria en Ecuador”. Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 2017. <https://repositorio.pucesa.edu.ec/handle/123456789/2028>.
- García Novoa, Cesar. “El diseño de los sistemas fiscales actuales en el nuevo contexto internacional”. *Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador* 1, nº 1 (agosto de 2020): 26.
- . “La influencia de la crisis internacional en la composición de los sistemas fiscales”. *Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador* 1, nº 1 (agosto de 2020).
- Garrido, María Elena González. “Los efectos económicos de la guerra”, 2017, 43. https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/66093/Los_efectos_economicos_de_la_guerra.pdf;jsessionid=C764B877FAB22667789D7BAB94CBB522?sequence=1.
- Giuliani, Carlos. *Derecho financiero*. 10a. ed. Buenos Aires: Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2011.
- Guardia, Federico. “Impacto de las enfermedades en la economía mundial”. *EY*, 2020. https://www.ey.com/es_ec/future-health/impacto-de-las-enfermedades-en-la-economia-mundial.
- La Moncloa. “El Gobierno cumple la previsión de recaudación incluida en los Presupuestos Generales de 2021”, 27 de enero de 2022. <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/hacienda/Paginas/2022/270122-recaudacion.aspx>.

- León, Arturo. *Apuntes de Finanzas Públicas*. Mexico: Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán UNAM. Accedido 26 de septiembre de 2021. http://portal.cuautitlan.unam.mx/manuales/Apuntes_de_Finanzas_Publicas.pdf.
- “Macroeconomía y Política Fiscal”. Accedido 10 de marzo de 2021. <http://biblio3.url.edu.gt/Libros/2012/04/Fun-Econ/15.pdf>.
- Matus Benavente, Manuel. *Finanzas Públicas*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1959.
- Ministerio de Finanzas. “El presupuesto general del Estado”. Accedido 30 de enero de 2021. <https://www.finanzas.gob.ec/wp-content/uploads/downloads/2018/11/PDF-interactivo-2.pdf>.
- Óscar Sangay, y Alan Taylor. “Políticas, política y pandemia”. *Fondo Monetario Internacional*, La larga resaca económica de la Pandemia: La historia muestra que las secuelas económicas de la COVID-19 podrían acompañarnos durante años, 57, nº 2 (junio de 2020): 60. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2020/06/pdf/fd0620s.pdf>.
- Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias. “About IOTA”. Accedido 29 de agosto de 2021. <https://www.iota-tax.org/about-us>.
- Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. “Respuesta de las administraciones tributarias al COVID-19: Consideraciones acerca de la continuidad de actividades y servicios”, 7 de abril de 2020. https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2020_COVIT19_respuestas_ciat_iota_ocde.
- Organización Panamericana de Salud. “La OMS caracteriza a COVID-19 como una pandemia”. *OPS*. Accedido 11 de noviembre de 2020. https://www.paho.org/hq/index.php?option=com_content&view=article&id=15756:who-characterizes-covid-19-as-a-pandemic&Itemid=1926&lang=es.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. “About the OECD - OECD”. Accedido 23 de enero de 2022. <https://www.oecd.org/about/>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. “Coronavirus: La economía mundial en riesgo”. *OECD*. Accedido 11 de noviembre de 2020. <http://www.oecd.org/perspectivas-economicas/marzo-2020/#message>.

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. “Quiénes somos”.
Accedido 29 de agosto de 2021. <https://www.oecd.org/acerca/>.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, y Organización Intraeuropea de Administraciones Tributarias. “Administración de Impuestos Respuestas a covid-19: Medidas tomadas para apoyar a los contribuyentes.”, 10 de abril de 2020, 68. https://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/Tax_Administration_Responses_to_COVID_19.pdf.
- “Recaudación tributaria creció durante el 2021 y supera la obtenida antes de la pandemia”. Boletín de prensa No. NAC-COM-22-03, 10 de enero de 2022.
- Ríos Granados, Gabriela. “La Función del Tributo en el Estado Moderno de Derecho”. *Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México*, 2005. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2724/13.pdf>.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho (Fragmentos)*. Madrid, España: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015.
- SENAE. “Estructura Orgánica”, 2020. <https://www.aduana.gob.ec/estructura-organica/>.
- Servicio de Rentas Internas. “Grandes contribuyentes aportaron con USD 4.810 millones durante 2021”. Accedido 27 de enero de 2022. <https://www.sri.gob.ec/detalle-noticias?idnoticia=856&marquesina=1>.
- Servicio de Rentas Internas. “Recaudación tributaria crece en el 2019”. Boletín de prensa No. NAC-COM-20-003, 9 de enero de 2020.
- Servicio de Rentas Internas. “SRI recaudó más de USD 12.300 millones en el 2020”. Boletín de prensa No. NAC-COM-21-01, 7 de enero de 2021.
- Servicio de Rentas Internas. “Estructura Organica”, 2020. <https://www.sri.gob.ec/web/guest/estructura-organica-funcional-objetivos-y-metas>.
- Stiglitz, Joseph E. *La Economía del Sector Público*. 3ª ed. España: Columbia University, Novoprint, 2000. <https://desarrollomedellin.files.wordpress.com/2018/08/stiglitz-2000-tercera-edicion.pdf>.
- Swissinfo. “La recaudación tributaria de Argentina creció 65,9 % en 2021”. *SWI swissinfo.ch*. Accedido 29 de enero de 2022.

https://www.swissinfo.ch/spa/argentina-impuestos_la-recaudaci%C3%B3n-tributaria-de-argentina-creci%C3%B3n-65-9---en-2021/47235528.

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 7.a ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001.

Villegas, Héctor. *Manual de finanzas públicas*. 6.a ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.