



UNIVERSIDAD POLITÉCNICA SALESIANA

SEDE QUITO

CARRERA DE DERECHO

**DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL INTERCAMBIO DE
INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR**

Trabajo de titulación previo a la obtención del

Título de Abogado

AUTOR: Vanessa Lizbeth Lema Toaquiza

TUTOR: Samia Carolina Herrera Hernández

QUITO-ECUADOR

2025

**CERTIFICADO DE RESPONSABILIDAD Y AUTORÍA DEL TRABAJO DE
TITULACIÓN**

Yo, Vanessa Lizbeth Lema Toaquiza con documento de identificación N°1722296538 manifiesto que:

Soy la autora y responsable del presente trabajo, declaro que no he utilizado herramientas de inteligencia artificial; y, autorizo a que sin fines de lucro la Universidad Politécnica Salesiana pueda usar, difundir, reproducir o publicar de manera total o parcial el presente trabajo de titulación.

Quito, 1 de julio del año 2025

Atentamente,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Vanessa', with a stylized flourish at the end.

Vanessa Lizbeth Lema Toaquiza
1722296538

**CERTIFICADO DE CESIÓN DE DERECHOS DE AUTOR DEL TRABAJO DE
TITULACIÓN A LA UNIVERSIDAD POLITÉCNICA SALESIANA**

Yo, Vanessa Lizbeth Lema Toaquiza con documento de identificación N° 1722296538, expreso mi voluntad y por medio del presente documento cedo a la Universidad Politécnica Salesiana la titularidad sobre los derechos patrimoniales en virtud de que soy autora del artículo académico: DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR, el cual ha sido desarrollado para optar por el título de: abogada, en la Universidad Politécnica Salesiana, quedando la Universidad facultada para ejercer plenamente los derechos cedidos anteriormente.

En concordancia con lo manifestado, suscribo este documento en el momento que hago la entrega del trabajo final en formato digital a la Biblioteca de la Universidad Politécnica Salesiana.

Quito, 1 de julio del año 2025

A handwritten signature in blue ink that reads "Vanessa" followed by a stylized flourish and a period.

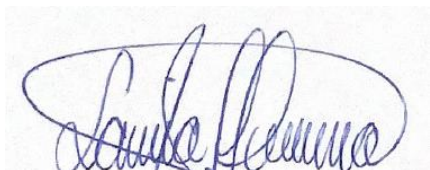
Vanessa Lizbeth Lema Toaquiza

1722296538

CERTIFICADO DE DIRECCIÓN DEL TRABAJO DE TITULACIÓN

Yo, Samia Carolina Herrera Hernández con documento de identificación N° 1718553231, docente de la Universidad Politécnica Salesiana, declaro que bajo mi tutoría fue desarrollado el trabajo de titulación: **DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR**, realizado por Vanessa Lizbeth Lema Toaquiza con documento de identificación N°1722296538, obteniendo como resultado final el trabajo de titulación bajo la opción Artículo Académico que cumple con todos los requisitos determinados por la Universidad Politécnica Salesiana.

Quito, 1 de julio del año 2025

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Samia Herrera', enclosed within a faint, light-colored oval border.

Samia Carolina Herrera Hernández

1718553231

Resumen

El intercambio de información fiscal es la única herramienta que poseen las administraciones tributarias, actualmente, para luchar contra la evasión y los delitos fiscales. La potenciación de la cooperación entre estados para el intercambio de información en materia tributaria ha generado una problemática imperceptible a los ojos del contribuyente el cual es enviar su información casi de manera automática sin que para ello exista un debido proceso que lo tome en cuenta dentro del flujo del intercambio.

Por esta razón, este estudio analiza el impacto del intercambio de información tributaria en Ecuador sobre los derechos y garantías de los contribuyentes, evaluando su compatibilidad con el marco constitucional y los tratados internacionales suscritos por nuestro país. El mismo se realiza a través de un enfoque dogmático cualitativo, técnica de triangulación con base a un diseño bibliográfico y descriptivo respecto a dos convenios que contemplan el intercambio de información, así como sus dictámenes y otros estudios afines.

Con ello se demuestra que en el Ecuador aumentan el uso del intercambio de información automática mientras que a nivel legislativo dan rienda suelta a la suscripción de convenios sin llegar si quiera a discutir un debido proceso del flujo de intercambio de información que tome en cuenta al más débil de la relación que es el contribuyente. Exponiendo de esta manera una clara necesidad de contar con una creación normativa para encontrar un equilibrio entre el intercambio de información y la tutela a los derechos del contribuyente.

Palabras Claves:

Derechos del contribuyente; intercambio de información; intercambio previa solicitud; intercambio automático; intercambio espontáneo; modelos de convenios internacionales; Expediciones de pesca

Abstrac

The exchange of tax information is the only tool that tax administrations currently have to fight against tax evasion and tax crimes. The strengthening of cooperation between states for the exchange of tax information has generated an imperceptible problem in the eyes of the taxpayer, which is to send their information almost automatically without a due process that takes it into account within the flow of exchange. For this reason, this study analyzes the impact of the exchange of tax information in Ecuador on the rights and guarantees of taxpayers, evaluating its compatibility with the constitutional framework and international treaties signed by our country.

This is done through a qualitative approach, triangulation technique based on a bibliographic and descriptive design with respect to two agreements that contemplate the exchange of information, as well as their opinions and other related studies.

This shows that in Ecuador the use of automatic information exchange is increasing while at the legislative level they give free rein to the subscription of agreements without even discussing a due process of the flow of information exchange that takes into account the weakest in the relationship, which is the taxpayer. Thus exposing a clear need for a normative creation in order to find a balance between the exchange of information and the taxpayer.

Keywords:

Taxpayer rights; information exchange; exchange upon request; automatic exchange; spontaneous exchange; models of international agreements; fishing expeditions

Índice

1. Introducción	1
2. Metodología	3
2.1 Búsqueda de fuentes:	3
2.2 Selección de documentos:	4
2.3 Proceso de análisis	5
3. Resultados	6
3.1 Aportes Teóricos	6
3.1.1 Intercambio de información tributaria, sus finalidades y objetivos de la administración a través de su uso	6
3.1.2 Modalidades de intercambio de información tributaria	6
3.1.3 Derechos que se vulneran en el intercambio de información tributaria	7
3.1.4 Posturas en el intercambio de información tributaria	8
3.1.5 Fishing expeditions y el uso inapropiado de las modalidades de intercambio de información	8
3.1.6. Criterios de juristas tributarios sobre el intercambio de información tributaria	9
3.2 Presentación tabular respecto al panorama internacional	11
Cuadro 1.- Modelos de Convenios Internacionales y los tipos de intercambio de información	11
Cuadro 2.- Principales modelos internacionales de convenios de intercambio de información en materia tributaria y los derechos de los contribuyentes	12
3.3 Presentación tabular respecto al panorama nacional	12
Cuadro 3.- Convenios que contemplan el intercambio de información en el Ecuador y su modalidad de intercambio de información tributaria	12
3.4 Presentaciones tabulares de un modelo de convenio suscrito en Ecuador que contiene cláusula de intercambio de información	14
Cuadro 4.- Convenio para evitar la doble imposición entre Japón y Ecuador	14
Cuadro 5.- Dictamen 15-24-TI/24 que discute la necesidad de aprobación legislativa del “Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y para prevenir la evasión y elusión fiscal”	15
3.5 Presentaciones tabulares de un modelo de convenio suscrito en Ecuador especializado en el intercambio de información	16
Cuadro 6.- Convenio para el intercambio de información en materia tributaria entre Estados Unidos y Ecuador	16
Cuadro 7.- Dictamen N° 4-21-TI/21 de constitucionalidad del acuerdo para el intercambio de información: “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información”	18

Cuadro 8.- Sesión No. 0051-2021-2023 de la asamblea sobre el "Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información en materia tributaria"	19
4.Discusión.....	20
4.1 El derecho de notificación como garantía mínima para los contribuyentes en el proceso de intercambio de información tributaria.....	20
4.2 Límites y controles necesarios sobre la discrecionalidad de la administración tributaria en el intercambio de información tributaria	21
4.3 Modalidad Bajo o Previa Solicitud como única vía garantista del debido proceso e inclusión del contribuyente en el proceso de intercambio de información tributaria	23
4.4 Propuesta de mecanismos de acción y defensa para el contribuyente.....	25
5.Conclusiones.....	26
6. Referencias bibliográficas:.....	27
Legislación:	29
Instrumentos internacionales-nacionales:.....	29

1. Introducción

La relación que existe entre la administración tributaria y los contribuyentes es regulada por el Derecho Tributario y sin duda alguna esta relación ha evolucionado con el pasar del tiempo. Para poder recaudar correctamente un tributo es necesario que el contribuyente o terceros proporcionen información a la administración tributaria para establecer el valor económico a cobrarse. De allí que la información juegue un papel tan importante para establecer dichos valores. Sin embargo, debido a que la globalización ha provocado la deslocalización de las rentas del contribuyente esto ha empujado a la administración tributaria a usar el intercambio de información entre naciones para detectar la evasión de tributos. De acuerdo con el Informe de transparencia Fiscal en América Latina 2024

“Hasta 2023, 10 países latinoamericanos han implementado el estándar AEOI (Intercambio Automático de Información sobre cuentas financieras). Desde su inicio en 2017/2018, han recibido gran cantidad de información sobre la riqueza que sus residentes fiscales mantienen en el extranjero. Por ejemplo, en 2023 los países latinoamericanos recibieron información que abarcaba 3 763 441 cuentas financieras equivalentes a EUR 375 000 millones en activos financieros...” (p. 32)

Esto demuestra que a nivel de América Latina se intercambia grandes cantidades de información patrimonial en materia de tributación y esto enfocándose en una sola modalidad de intercambio. En este sentido, la información que se entregue o que la administración obtenga a través de terceros afectará directamente a la relación que el contribuyente mantiene con la administración tributaria. Este último se convierte en custodio de dicha información. Según el artículo 99 del Código Tributario del Ecuador, titulado “carácter de la información” indica que:

“En el marco de los instrumentos internacionales vigentes, la información y las declaraciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizados para los fines propios de la administración tributaria.”

En esta misma línea respecto al caso concreto de Ecuador el informe de transparencia Fiscal en América Latina 2024 reveló que “Sólo seis encuestados latinoamericanos informaron de un aumento de las solicitudes de información durante 2022, con cuatro países mostrando incrementos de notables a moderados (Ecuador con un 87.5%, México con un 82.7%, Colombia con un 51.4% y Perú con un 18.6%).” (p.18)

Partiendo desde la dinámica de la globalización, la digitalización, el comercio electrónico y el movimiento transnacional de capitales e inversiones que ha provocado que los organismos internacionales creen mecanismos conocidos como “modelos de convenios” para poder continuar con el control de las obligaciones tributarias de aquellos contribuyentes que han venido deslocalizando sus actividades comerciales y con ello sus rentas; recientemente en el Ecuador se ha originado una cuestión casi imperceptible a los ojos del contribuyente respecto al manejo y envío de su información a administraciones tributarias de otro país.

Si bien en un inicio el intercambio de información era tomado como una herramienta secundaria para poder controlar a los contribuyentes, en este momento dicho intercambio de información se ha vuelto la base fundamental para evitar la evasión fiscal, los delitos en materia tributaria y además fungir como un sistema de vigilancia de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Por esta razón, el presente artículo académico no pretende juzgar los fines para los cuales son creados dichos instrumentos sino más bien reflexionar sobre la importancia de tomar en cuenta al contribuyente, dentro del contexto ecuatoriano, cuando se está intercambiando su información sensible, confidencial y personal.

El Ecuador es un estado garantista de derechos por esta razón se considera que el modo de aprobar y aplicar el intercambio de información a través de los diferentes convenios debe realizarse en un marco que considere los derechos del contribuyente. Respecto a ello, los organismos internacionales indican que la legislación interna de cada país es la encargada de señalar el cómo se aplican los derechos del contribuyente, sin embargo, son muy pocos los países que toman más en cuenta la posición del mismo en este ámbito.

Por esta razón considero importante determinar la situación actual de los mecanismos que manejan el intercambio de información tributaria para evaluar si su actuar no se está efectuando a costillas del contribuyente. En este sentido, el presente trabajo considera importante encontrar un equilibrio respecto al proceso de intercambio de información y los derechos del contribuyente. Todo ello con base en responder la siguiente interrogante:

¿Existen dentro de la legislación interna ecuatoriana o en los modelos de convenios internacionales suscritos por Ecuador una regulación que involucre en el flujo de intercambio de información al contribuyente afectado? Para resolver esta cuestión el presente artículo realizará su recorrido a través de:

- o Examinar las modalidades de intercambio de información que Ecuador implementa, incluyendo los acuerdos internacionales vigentes, su proceso de aprobación e implementación
- o Identificar los derechos que pueden verse afectados por el intercambio de información tributaria entre naciones.
- o Proponer mecanismos de acción para los contribuyentes ante posibles vulneraciones de sus derechos en el contexto del intercambio de información tributaria.

De esta manera, en la sección de metodología se establecerá el enfoque de investigación, así como los criterios para la selección de fuentes a analizar que involucren al intercambio de información en materia tributaria. En la sección de resultados se tabula los convenios específicos para el intercambio de información, así como los convenios para evitar la doble imposición y a través de ello identificar los derechos de los contribuyentes que puedan verse afectados en este proceso. Por otra parte, en la sección de discusión se busca emitir una crítica sobre la base por la cual fueron suscritos dichos modelos de convenios sosteniendo una postura que mantenga la finalidad por la cual fueron creados estos instrumentos internacionales, pero sin descuidar al más débil de la relación que es el contribuyente. Finalmente, la sección de conclusiones abarcará un resumen de los hallazgos clave, así como las contribuciones y recomendaciones.

2. Metodología

La metodología que utilizará el presente artículo académico será el enfoque dogmático cualitativo con base en un diseño descriptivo, explicativo, normativo y bibliográfico respecto a la legislación ecuatoriana, estudios realizados por diversos investigadores a nivel internacional, sentencias de la corte constitucional, CDIs y convenios de intercambio de información suscritos por el Ecuador. La técnica que se usará primordialmente será el análisis documental a través de la extracción de información relevante de diferentes estudios, publicaciones e investigaciones que será contrastada con la situación actual del Ecuador frente al tema propuesto.

2.1 Búsqueda de fuentes:

Primero, se tomará como fuente bibliográfica tanto libros, tesis y revistas de publicación en las cuales posean como tema central el intercambio de información tributaria, así como la página web del SRI la cual contiene información oficial acerca del intercambio de información.

Segundo, se tomará como fuente de análisis un Convenio para evitar la doble imposición de los 26 que Ecuador ha suscrito con otros países (los cuales son: Alemania, Belarús, Bélgica, Brasil,

Canadá, Chile, China, Corea, España, Francia, Italia, Japón, México, Qatar, Rumanía, Rusia, Singapur, Suiza, Uruguay, EEUU, comunidad Andina, Inglaterra e Irlanda), dichos CDI's poseen cláusula de intercambio de información y un Convenio especializado en el intercambio de información tributaria de los dos que actualmente se encuentran suscritos por el Ecuador (los cuales fueron realizados con EEUU y Costa Rica).

Por último, se procederá a analizar un Dictamen de los dos que emitió la corte constitucional sobre la constitucionalidad del “Acuerdo para el intercambio de información” así como se procederá a analizar uno de los dictámenes celebrados con los 26 países con el cual se ratifica el convenio “para evitar la doble imposición”.

2.2 Selección de documentos:

De acuerdo con la cantidad de fuentes ingresadas se procedió a establecer cinco criterios para determinar los documentos que se analizarán para alcanzar los objetivos planteados. Entre ellos se planteó:

- **Relevancia temática:** Las fuentes bibliográficas deben contener información conceptual e histórica sobre la evolución del intercambio de información. Mientras que las fuentes para análisis requieren de la selección de documentos que contengan el objeto de estudio, es decir, poseer cláusulas de intercambio de información.
- **Actualidad de la información:** Las fuentes bibliográficas abarcarán los últimos 15 años debido a que mucho del conocimiento y discusiones se generaron a partir de los años 2000 y en su mayoría por autores extranjeros. Últimamente pocos jurisconsultos han emitido documentación al respecto especialmente en Ecuador donde este tema resulta ser muy reciente. Mientras que los documentos seleccionados para análisis deben haber sido suscritos o emitidos en los últimos 5 años.
- **Idioma de publicación:** El idioma de publicación debe ser el español
- **Formato:** Los documentos deben ser en PDF y los mismos deben ser de acceso público.
- **Autoridad:** Respecto a quien elabora la información, en este caso al tratarse de modelos de convenios internacionales estos deben estar suscritos por la autoridad competente. Mientras que las fuentes bibliográficas son elaboradas por jurisconsultos y la publicación lo realizan tanto en físico como electrónico en páginas web oficiales.
- **Ética:** Al utilizar un enfoque dogmático cualitativo basado en el análisis de documentación de acceso público no se requiere consentimiento de ninguna autoridad ni protección de la confidencialidad. Al respecto se citará a los autores de las fuentes bibliográficas.

De acuerdo con los criterios indicados se procedió a seleccionar los documentos pertinentes para su respectivo análisis de los cuales se escogieron los siguientes:

- **Convenio para evitar la doble imposición:** Se seleccionó al convenio entre la república del Ecuador y japon para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y elusión tributaria celebrado en el año 2020
- **Convenio para el intercambio de información tributaria:** Se seleccionó el convenio para el intercambio de información con Estados Unidos celebrado en el año 2022
- **Dictamen de constitucionalidad del acuerdo para el intercambio de información:** Se procedió a seleccionar el *DICTAMEN N° 4-21-TI/21*, “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información”. Dicho dictamen fue emitido en el año 2021
- **Dictamen de ratificación de CDI:** Se procedió a seleccionar el *DICTAMEN 15-24-TI/24*, Sobre la necesidad de aprobación legislativa del “Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y para prevenir la evasión y elusión fiscal”. Dicho dictamen fue emitido en el 2024

2.3 Proceso de análisis

A continuación, se describirá las fases de análisis de los documentos seleccionados.

1. **Recolección de la información bibliográfica:** En esta fase se selecciona los documentos pertinentes al tema de estudio. La búsqueda se realizó en los repositorios de la corte constitucional, libro, artículos de investigación, así como la página oficial del SRI.
2. **Análisis descriptivo:** En la segunda fase se procede a dar una lectura comprensiva de los documentos seleccionados, así como la bibliografía utilizada para establecer la doctrina respecto al tema de estudio. En esta fase se identifica y registra información clave relacionada con las definiciones, antecedentes y posturas de los distintos doctrinarios que han realizado investigaciones respecto al intercambio de información tributaria.
3. **Análisis Explicativo:** En la tercera fase se continua con un análisis que permita encontrar las relaciones causales, posturas doctrinarias y vacíos de investigación dentro del contexto ecuatoriano, siempre amparándose en la revisión bibliográfica.

4. **Triangulación:** En esta cuarta fase se busca establecer un cruce de criterios entre lo que está ocurriendo actualmente en nuestro país respecto al intercambio de información con el discernimiento de los distintos doctrinarios jurídicos al respecto de este tema de estudio. Se usará la comparación de la aplicación de los convenios con las investigaciones de los doctrinarios especializados en la materia.

3. Resultados

3.1 Aportes Teóricos

3.1.1 Intercambio de información tributaria, sus finalidades y objetivos de la administración a través de su uso.

El intercambio de información se entiende como *“la acción de intercambiar datos con trascendencia tributaria”* (Merino Espinosa, 2011, p.6). De acuerdo con las finalidades el intercambio de información cumple con dos específicamente: *“por una parte, la de establecer los hechos en relación a los que sean de aplicación las reglas de un convenio tributario sobre la renta y el patrimonio; por otra, la de asistir a una de las partes contratantes en la gestión y aplicación de su legislación interna.”* (Merino Espinosa, 2011, p.6). Asimismo, la administración tributaria a través del intercambio de información cumple con dos objetivos: *“por un lado, en comprobar si los obligados tributarios están al corriente con sus obligaciones fiscales y, por otro, en detectar presuntos incumplimientos que requieren de una actuación específica por parte de la Administración”* (Bustamante Esquivias, M. D., 2007, pp. 1209 y 1210)

3.1.2 Modalidades de intercambio de información tributaria

- **Bajo o Previa Solicitud.-** Esta modalidad requiere que la administración tributaria de un país entregue a través de una solicitud el detalle de la información y el propósito por el cual solicita la información de un determinado contribuyente de otro estado. (Pita, 2007,p 27)
- **Automático.-** Esta modalidad requiere que la administración tributaria de un país entregue a través de una solicitud el detalle de la información y el propósito por el cual solicita la información de un determinado contribuyente de otro estado. (Pita, 2007,p 27)
- **Espontáneo.-** Esta modalidad entrega información “de oficio” cuando encuentren datos relevantes que puede ser de utilidad para otro estado, y lo entregan sin la necesidad de una solicitud previa. (Pita, 2007,p 27)

- **Inspección tributaria en el extranjero.-** Los funcionarios de la administración tributaria de un estado pueden estar presentes en ciertas tareas de fiscalización o en una parte de una inspección realizada por la administración tributaria del otro estado (Pita, 2007,p 27)
- **Por solicitud grupal.-** La administración tributaria requirente solicita información sobre un grupo de contribuyentes y no sobre un contribuyente específico. Para que proceda este tipo de intercambio de información se debe proporcionar una descripción detallada del grupo de contribuyentes, sobre los hechos y circunstancias que fundamentan la solicitud. (Lang, 2014, p. 204)

3.1.3 Derechos que se vulneran en el intercambio de información tributaria

Según Calderón Carrero (2000) los derechos de un contribuyente que pueden ser vulnerados se dividen en 3 categorías:

- **Derecho de notificación.-** Esta categoría le permite al afectado tener conocimiento de los datos que están siendo o van a ser transmitidos. (p. 338)
- **Derecho de consulta o audiencia.-**Incluye el derecho de notificación y añadido a ello establece que las autoridades del estado que van a entregar dicha información deben dar audiencia al contribuyente antes de entregar dicha información, aunque la decisión final de entregar o no recae en la Administración tributaria.(p. 338)
- **Derecho de intervención.-**Este derecho permite al contribuyente afectado conocer los detalles de este y someter a un control administrativo y jurisdiccional la legalidad de los mismos antes de que se ejecuten. (p. 338)

Ante ello, Teodoro Cerdón Ezquerro (2014) indica que de entre los países se puede distinguir dos en función de mayor o menor respeto a los derechos de los contribuyentes:

..los **Estados más garantistas** son aquellos que al otorgar un alto nivel de garantías a los derechos de sus contribuyentes serán menos proclives a intercambiar información, enviar y recibir, pues la información recibida del Estado remitente sin las garantías que considera básicas, no podrán ser utilizadas ante los tribunales, por otro lado tenemos **Estados menos garantistas** que son aquellos que al otorgar un bajo nivel de garantías a los derechos de sus contribuyentes serán más proclives a intercambiar información, enviar y recibir...(p.17)

3.1.4 Posturas en el intercambio de información tributaria

De varias investigaciones realizadas por los jurisconsultos relevantes se demuestra que a lo largo de los años y hasta la actualidad existen 3 posturas. Esta diferenciación lo realizo de manera personal tomando como referencia la evolución en la historia del intercambio de información, estas posturas son:

- **Clásica:** Las administraciones tributarias dentro de esta postura argumentaban que no se debería intercambiar información ya que se sostiene que un estado no debería entrometerse en los asuntos fiscales internos del otro. Sin embargo, en el caso de que se necesitara dicha información se permitía bajo estrictas reglas y solo en ciertos casos específicos. Esta postura fue adoptada por la mayor parte de países del mundo entre los años 50's y 70's.
- **Contemporánea:** Esta postura propone que el intercambio de información debe ser automático, sin ningún condicionamiento o solicitud previa para que dicho intercambio ocurra. Todo ello en base a principios como la transparencia fiscal y la cooperación internacional. Actualmente es la que se usa y la defienden organizaciones internacionales como la OCDE, el Foro Global sobre transparencia e información fiscal y la ONU. Actualmente, varios países siguen los lineamientos de estas organizaciones entre ellos se encuentra Ecuador.
- **Intermedia:** Esta postura se propone en base a varios jurisconsultos críticos de la materia que indican que el intercambio de información tributaria debería realizarse en un proceso que represente el equilibrio entre la cooperación internacional que defiende la OCDE pero sin dejar de lado los derechos individuales de los contribuyentes. Donde el uso de la información que se solicita sea exclusivamente para fines fiscales.

3.1.5 Fishing expeditions y el uso inapropiado de las modalidades de intercambio de información

El “fishing expeditions” conocido en español como “expediciones de pesca” se define como la solicitud de *“información especulativa que no tiene nexo alguno con una investigación o fiscalización en proceso”* (como se citó en Ebrecht, 2013, p.49).

Para ejemplificar su modo de operación los países suelen solicitar de manera genérica e indiscriminada datos de uno o varios contribuyentes con la intención de encontrar información que pueda ser de su interés para que a partir de toda la masa de datos enviados se encuentren información ahora si pertinente, para desde ese momento comenzar una inspección o investigación tributaria. De acuerdo con la investigación que realiza Enríquez Sánchez de

Castro (2020) razona que la modalidad de intercambio espontáneo y automático es “demasiado excesivo y amplio” y José Manuel Calderón Carrero (2000) amplía esta conclusión de la siguiente manera:

...a falta de normas que establezcan derechos de participación a favor de los obligados tributarios afectados por este tipo de intercambios, no hay medio de controlar la discrecionalidad de la que goza la administración tributaria en estos supuestos; en la práctica, tal forma de operar permite que las administraciones fiscales intercambien datos que afectan a secretos empresariales de un obligado tributario sin tener siquiera conocimiento de ello, lo cual puede causar importantes daños a la persona afectada (p. 348).

Sumado a ello Marina Serrat (2017) sostiene que:

El intercambio automático de información, desde el momento en que automáticamente se puede acceder a la información sin necesidad de solicitarla a las autoridades competentes o que éstas la entreguen voluntariamente, hace que no se puedan controlar las fishing expedition por parte del otro Estado, ya que se desconoce si el Estado receptor hará redadas a diversos contribuyentes mediante la información a la que tiene acceso de forma automática. Así, pues, este concepto deja de tener sentido en los nuevos modelos de intercambio de información basados en un intercambio automático y multilateral. (pp. 289 y 290)

Tal como se sostiene en dicho párrafo, dicho modelo se crea en base a que existen administraciones que elaboraban requerimientos de información genéricos que se traduce a la práctica del fishing expedition,

3.1.6. Criterios de juristas tributarios sobre el intercambio de información tributaria

Por otro lado, es importante resaltar que varias investigaciones aportan criterios a la postura intermedia tales como el de Calderón Carrero (2000) al indicar que:

No hay duda de que el intercambio de información entre Administraciones tributarias constituye una necesidad incuestionable en la hora actual, pero ello no debe hacerse a toda costa en perjuicio de los derechos de los obligados tributarios; tal situación debe ser, a nuestro juicio reequilibrada. Y tal reequilibrio debería comprender también la introducción de medidas que permitieran la resolución eficaz de las frecuentes contingencias fiscales que,

como consecuencia del intercambio de información, soportan los obligados tributarios (doble imposición internacional y económica); el control del deber de contribuir no debe hacerse efectivo en detrimento del derecho de los obligados tributarios a una tributación justa. (pp. 357 y 358)

Por otra parte, Abelardo Delgado Pacheco (2021) sostiene una postura en la cual concluye:

Es imprescindible una regulación completa y hecha por norma con rango de ley de las condiciones no solo de acceso sino de tratamiento y conservación de los datos por la Administración tributaria. No basta la previsión legal de la cesión y una referencia a las normas generales sobre protección de datos. Sería conveniente o tal vez imprescindible que la ley (española) regulara con más detalle los derechos de acceso y rectificación y, especialmente la necesidad de comunicar al interesado las transferencias nacionales o internacionales de datos y las normas sobre conservación de los mismos, en cada caso, más allá de la genérica alusión a que los datos se conservaran mientras sea necesario para las actuaciones de la Administración. Finalmente, el intercambio internacional de información tributaria no puede ser ajeno al principio de protección equivalente, aunque sea verdad que en el derecho tributario internacional no se ha querido afrontar este reto. (p. 77)

Por su parte Imaoka (2013) concluye que el intercambio de información tributaria:

...se constituyó como un mecanismo formulado únicamente para conseguir la correcta aplicación de los CDI, con la cual su finalidad se encontraba necesariamente vinculada al objetivo de evitar la doble imposición. Por otra parte, también indica que el intercambio efectivo de información implica que un estado cuente con el mecanismo legal necesario para proporcionar información a otro estado para efectos fiscales, generalmente mediante las disposiciones contenidas en un CDI, en un tratado multilateral o en un acuerdo específico sobre la materia. A su vez, este mecanismo debe estar acompañado de salvaguardas que protejan la confidencialidad de la información, así como medidas administrativas que aseguren el intercambio de información se lleve a cabo realmente, esto, es que se asegure un manejo eficiente y rápido de las solicitudes y respuestas en un proceso de intercambio. (p. 33)

En esta línea, es imperativo señalar *“que el concepto de intercambio efectivo de información comprende únicamente el intercambio previa solicitud es decir no requiere de otras formas*

modalidades de intercambio (automático o espontáneo), ni tampoco comprende solicitudes de información genéricas (fishing expeditions)”. (Como se citó en IMAOKA, 2013, p. 121).

Como se puede observar, según la investigación de Imaoka el intercambio de información se convirtió en un pilar fundamental para la implementación de los CDIs y tanto los organismos internacionales, como la OCDE y la ONU, lo adecuaron como una herramienta para la lucha contra la evasión fiscal y los delitos en materia tributaria.

3.2 Presentación tabular respecto al panorama internacional

Cuadro 1.- Modelos de Convenios Internacionales y los tipos de intercambio de información

- **MOCDE:** Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- **MONU:** Modelo de las Organización de Naciones Unidas
- **FATCA:** Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras
- **CAAM:** Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal

CONVENIOS	AUTOMÁTICO	A SOLICITUD	ESPONTANEO	CARACTERISTICAS
MOCDE	SI	SI	SI	1. Información previsiblemente relevante 2. Prohibición de solicitudes generales (Fishing Expeditions) 3. Permite el uso de información por otras autoridades
MONU	SI	SI	SI	1. Texto similar Art. 26 MOCDE 2. Permite el uso de información por otras autoridades
FATCA	SI	NO	NO	1. Amplio alcance de información financiera 2. Carácter unilateral e impositivo
CAMM	SI	SI	SI	1. Carácter multilateral 2. Mayor protección a los derechos de los contribuyentes

Fuente: Urteaga Golstain Clara Rossana (2017), La implementación de un efectivo intercambio de información fiscal en Perú, p. 28

En el cuadro 1 se sintetiza el tipo de intercambio que utiliza de acuerdo con los modelos convenios internacionales vigentes, así como indicar señalar las características que diferencian a dicho convenio de los otros.

Cuadro 2.- Principales modelos internacionales de convenios de intercambio de información en materia tributaria y los derechos de los contribuyentes

- **MOCDE:** Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- **MONU:** Modelo de las Organización de Naciones Unidas
- **FATCA:** Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras
- **CAAM:** Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal
- **CRS:** Common Reporting Standard ó Norma para el intercambio automático de información de las cuentas financieras en el ámbito fiscal.

CRITERIO	MOCDE	MONU	FATCA	CAAM	CRS
Buena administración	SI	SI	SI	SI	SI
Confidencialidad	SI	SI	SI	SI	SI
Derecho a ser informado	NO	NO	NO	SI*	NO
Derecho de contradicción	NO	NO	NO	NO	NO

*Se contempla como una posibilidad, mas no como un mandato

Fuente: Urteaga Golstain Clara Rossana (2017), La implementación de un efectivo intercambio de información fiscal en Perú, pp. 38 y 39

El cuadro 2 tabula si los modelos de convenios internacionales que contemplan intercambio de información aplican o no ciertos derechos del contribuyente, así como el manejo de su información.

3.3 Presentación tabular respecto al panorama nacional

Cuadro 3.- Convenios que contemplan el intercambio de información en el Ecuador y su modalidad de intercambio de información tributaria

- A: Automático
- E: Espontáneo
- PS: Previa Solicitud
- PG: Por solicitud Grupal
- ITE: Inspecciones Tributarias en el Extranjero

Nombre del convenio	Países con los que se suscribió	INICIO DE APLICACIÓN	Modalidad de intercambio					Que información pueden solicitar	Requirió aprobación legislativa
			A	E	PS	PG	ITE		

Convención Multilateral sobre asistencia Mutua en materia fiscal	ESTADOS UNIDOS	2022	SI	SI	SI	SI	SI	EEUU: Información de impuestos federales Ecuador: Todos los impuestos que están siendo administrados por el SRI. Esto incluye información bancaria y financiera que pueda proporcionarle el sistema público del país a la administración tributaria que va a entregar dicha información.	SI
	COSTA RICA	2017							
Convenios para evitar la doble imposición-de acuerdo al artículo 26 del Modelo OCDE de convenio tributario	Alemania	1987	SI	SI	SI	SI	NO	Comprende impuestos sobre la renta y el patrimonio. La información que solicitan comprende la residencia o el establecimiento permanente, rentas inmobiliarias, beneficios empresariales, dividendos, beneficios procedentes del transporte marítimo o aéreo, intereses, regalías, ganancias de capital, trabajos independientes o dependientes, pensiones entre otras rentas.	NO
	Argentina	1893							
	Belarús	2018							
	Bélgica	2005							
	Brasil	1989							
	Canadá	2002							
	Chile	2005							
	China	2015							
	Corea	2014							
	Emirato Árabes Unidos	2022							
	España	1994							
	Francia	1993							
	Italia	1991							
	Japón	2020							
	México	2002							
	Qatar	2020							
	Rumania	1997							
Rusia	2019								
Singapur	2016								
Suiza	1996(texto original) 2020 (protocolo)								
Uruguay	2013								
Comunidad Andina (Bolivia, Colombia, Perú)	2005								

	Reino Unido e Irlanda	2024							
--	-----------------------	------	--	--	--	--	--	--	--

Fuente: SRI y elaboración propia

En el cuadro 3 se toma información oficial que posee el SRI respecto a los modelos de convenios que contemplan intercambio de información en el Ecuador cruzando esta información con el tipo de intercambio de información que manejan en cada tipo de convenio, así como indicar si su suscripción requirió de aprobación legislativa.

3.4 Presentaciones tabulares de un modelo de convenio suscrito en Ecuador que contiene cláusula de intercambio de información

Cuadro 4.- Convenio para evitar la doble imposición entre Japón y Ecuador

Términos:

- **Parte Requirente:** El estado que solicita información a otro estado
- **Parte Requerida:** El estado que proporciona la información solicitada

ARTÍCULO 25.- INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
Numeral
1. Los estados intercambiarán información que sea previsiblemente relevante para el cumplimiento de las disposiciones del convenio
2. Toda la información recibida se tratará como secreta y se divulgará solo a las personas autorizadas para proceder con los fines fiscales pertinentes. Por otra parte, se puede divulgar información en procesos judiciales o sus decisiones. Incluso la información recibida por un Estado Contratante puede utilizarse para otros fines conforme las leyes de ambos estados y la autoridad competente que proporciona la información autoricen dicho uso
3. En ningún caso se interpondrá a un Estado la obligación de: > Llevar a cabo medidas administrativas en desacuerdo con las leyes y la práctica de ese estado. > Proporcionar información que no se pueda obtener de conformidad con las leyes. > Proporcionar información que divulgue cualquier secreto comercial, industrial, de negocios o profesional o procesos comercial, o de información contraria al orden público. > Proporciona información que revele comunicaciones confidenciales entre cliente y abogado.
4. La parte requerida utilizará sus medidas de recopilación para obtenerla, aun cuando el otro Estado no necesite dicha información para sus propios fines fiscales, sin dejar de lado las limitaciones antes mencionadas. Sin embargo, en ningún caso se interpretará que por dichas limitaciones se rechace el suministro de información únicamente porque no tiene interés nacional en dicha información.

Fuente: Elaboración propia

En el cuadro 4 se tabula únicamente el artículo que contiene la cláusula de intercambio de información en este caso el artículo 25 de un total de 29 artículos que posee el convenio. De esta forma se establece un resumen de dicho artículo para su posterior análisis.

Cuadro 5.- Dictamen 15-24-TI/24 que discute la necesidad de aprobación legislativa del “Convenio entre el Gobierno de la República del Ecuador y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y para prevenir la evasión y elusión fiscal”

DICTAMEN 15-24-TI/24	
Contenido	Análisis de la corte
Respecto al artículo 25 del convenio- Intercambio de información	De acuerdo con la corte, aunque el artículo prescriba que ambos países deberán intercambiar la información pertinente para la aplicación del convenio, incluso “cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios”. Ahora ese intercambio de información se encuentra limitado por el párrafo 3 del artículo en el cual enfatiza en que no se permite obligar al estado requerido a adoptar medidas contrarias a su legislación interna (...) Por lo tanto, el artículo 25 del convenio no contiene un compromiso, expreso ni tácito, de expedir, modificar o derogar una ley. Por el mismo motivo, el artículo tampoco afecta derechos o garantías establecidas en la constitución, pues lo que pretende el convenio no es modificar elementos esenciales o no esenciales de diferentes tributos, sino establecer una coordinación entre ambos países con el fin de que no se tribute dos veces por la misma generación de renta. (párrafo 11)
Respecto a la necesidad de aprobación legislativa	<p>La corte indica que, si bien hasta un determinado momento mantuvo la postura de que los convenios de doble imposición requerían aprobación legislativa, es la misma corte la cual se alejó motivada y expresamente de ese criterio en el dictamen 20-19-TI/19 de 6 de julio de 2019. (párrafo16)</p> <p>La razón se debe a que el contenido del convenio no se adecúa a ninguna de las causales del artículo 419 de la constitución, por lo que no hace falta que tenga aprobación legislativa previo a su ratificación. (párrafo 9).</p> <p>Las razones radican en que:</p> <ul style="list-style-type: none"> >El convenio no se refiere a la materia territorial ni pretende modificar sus límites(párrafo10) >El convenio tampoco contiene el compromiso de expedir, modificar o derogar una ley...además no se refiere a los derechos y garantías establecidas en la constitución... pues no pretende modificar elementos esenciales de diferentes tributos sino establecer mecanismos de coordinación entre ambos países. (párrafo 11) >El convenio no compromete la política económica establecida en el Plan Nacional de Desarrollo. (párrafo 12) >El convenio tampoco compromete a Ecuador en acuerdos de integración o de comercio. (párrafo 13) >El convenio no compromete el patrimonio natural de Ecuador

Fuente: Elaboración propia

En el cuadro 5 se seleccionó lo relevante del criterio de la Corte Constitucional respecto al intercambio de información tributaria y sus razones del porqué no necesitó de aprobación legislativa.

3.5 Presentaciones tabulares de un modelo de convenio suscrito en Ecuador especializado en el intercambio de información

Cuadro 6.- Convenio para el intercambio de información en materia tributaria entre Estados Unidos y Ecuador

*El convenio posee un total de 15 artículos de los cuales solo se toma los relevantes al tema planteado.		
Términos: Parte Requirente: El estado que solicita información a otro estado Parte Requerida: El estado que proporciona la información solicitada		
Título Clave	Descripción	Art.
Intercambio Previo requerimiento	<p>1.Únicamente se transmite información de acuerdo con el objeto y ámbito del acuerdo (Ver cuadro 3 sobre convenios suscritos en Ecuador y sus modalidades de intercambio)</p> <p>2.Si la información de la Parte requerida no es suficiente: Dicha parte deberá usar todas las medidas pertinentes para recabar información con el fin de entregarla, con independencia de que la parte requerida pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios.</p> <p>3.Si así lo solicita la parte requirente: La parte requerida deberá, en la medida que lo permita su legislación interna, permitir la exhibición de libros, documentos, registros u otra información, así como poner bajo juramento al individuo (de quien se solicita información) para que este rinda testimonio, entre otras. Además, permitir que la parte requirente proporcione preguntas escritas para que el individuo responda respecto de los elementos reproducidos. Por último, certificar que se siguieron los procedimientos solicitados por la parte requirente o la justificación del porque no pudieron seguirse o realizarse.</p> <p>4.Facultades de la parte requerida para obtener y proporcionar información, previo requerimiento:</p> <p>a) Información que obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, y de cualquier persona en calidad representativa o fiduciaria...</p> <p>b) Información relativa a la propiedad de sociedad, sociedades personalistas, fideicomisos, fundaciones, información sobre propiedad respecto de las personas que componen una cadena de propiedad de igual manera en fideicomisos y fundaciones.</p> <p>5. Formulación del requerimiento: la solicitud de la parte requirente deberá ser con el mayor grado de especificidad posible y debe contener:</p>	5

	<p>>identidad de la persona o grupo, declaración de como desea recibir la información</p> <p>>periodo de la información</p> <p>>asunto bajo la legislación de la parte requirente hace la solicitud</p> <p>>motivos que abonen la creencia de que la información solicitada resulte previsiblemente relevante para la administración requirente</p> <p>>motivos que abonen la creencia de que la información solicitada se encuentra en la parte requerida o en poder de una persona bajo su jurisdicción</p> <p>>si es posible el nombre y dirección de la persona en cuyo poder se crea que se encuentra la información</p> <p>>una declaración en él se indique que el requerimiento es conforme con el derecho y prácticas de la parte requirente y una declaración donde se indique que la parte requirente ha hecho todo lo posible por conseguir dicha información por sus propios medios.</p>	
Intercambio Automático	Se transmite información bajo esta modalidad solo para los fines ya establecidos, pero deben determinar los elementos de la información y los procesos que utilizarán para el intercambio.	6
Intercambio Espontáneo	Se transmite información que haya llamado la atención de la primera autoridad competente y que esta supone que previsiblemente relevante para los fines establecidos.	7
Inspecciones Tributarias en el extranjero	<p>1. Una de las partes permite el ingreso a los representantes de la otra parte con el fin de inspeccionar documentos o entrevistar personas siempre que exista el consentimiento de los interesados, pero antes debe existir una notificación con el detalle de la hora y lugar para la reunión.</p> <p>2.La autoridad de un parte puede solicitar a la otra que sus representantes estén presente al momento de la inspección. La otra parte luego de aceptarlo debe notificarlo sobre el momento y lugar de la inspección</p>	8
Posibilidad de denegar una solicitud	<p>No se exige a la parte requerida: Información que no pueda obtener en virtud de su legislación o información que revele secretos comerciales, empresariales, industriales, profesionales o un proceso industrial. Asimismo, información que revele comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado.</p> <p>Se niega la solicitud: Cuando el requerimiento no se formule de acuerdo con lo indicado en el acuerdo especialmente el último requisito. Además, se niega cuando el requerimiento es contrario al orden público.</p> <p>No se niega solicitud: Por existir controversia en cuanto a la reclamación tributaria que origine el requerimiento. Además de que no puede ser rechazado por motivo de que el plazo de caducidad en la parte requerida haya expirado.</p>	9
Confidencialidad	<p>Toda la información recibida es tratada como confidencial y revelada a las personas o autoridades designadas por la otra parte.</p> <p>La información podrá ser relevada: en procedimientos judiciales o sentencias, cuando la autoridad competente de la parte que proporciona la información da su consentimiento por escrito con el</p>	

	objetivo de luchar contra el terrorismo, los permitidos en el convenio y otros fines siempre que sea usada para propósitos similares bajo la legislación interna. Por último, cuando una parte consulta con la otra de que dicha información relevada no afecta la administración tributaria y esta no se encuentra relacionada con una persona particular	10
--	--	-----------

Fuente: Elaboración propia

En el cuadro 6 se resumen los artículos relacionados con el intercambio de información tributaria para su posterior análisis.

Cuadro 7.- Dictamen N° 4-21-TI/21 de constitucionalidad del acuerdo para el intercambio de información: “Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información”

<i>DICTAMEN N° 4-21-TI/21,</i>		
Tema Principal	Tema Secundario	Análisis de la corte
Control formal del acuerdo		La corte consideró que el acuerdo se adecua a lo que dicta el artículo 147 y 418 de la CRE, por lo cual cumple con los dispuesto en nuestra constitución. (párrafo 13)
Control material del acuerdo enfocado en el intercambio de información	Respecto al intercambio previo requerimiento	La corte considera que bajo ningún concepto se podrá forzar al contribuyente ecuatoriano a acudir a la administración para ser entrevistado por el funcionario extranjero. Tampoco pueden aplicarse medidas como el apremio. (párrafo 26)
	Respecto al intercambio automático y espontáneo	La corte considera que la mera posibilidad de iniciar estos procedimientos de obtención de información tributaria no implica per se una vulneración de los derechos constitucionales. Sin embargo, la corte destaca que es fundamental que la aplicación de los mismos respete el derecho al debido proceso (art 76 y 77 del CRE). Asimismo, es necesario que se garantice el derecho a la defensa de los contribuyentes en los términos establecidos por el artículo 76.7 de la Carta Fundamental. (párrafo 28)
	Respecto a la información que puedan ofrecer “en la medida en que sea permitido bajo su legislación interna”	La Corte considera necesario reiterar que las autoridades administrativas tributarias y jurisdiccionales... deberán respetar y garantizar todas las garantías del debido proceso de los contribuyentes, incluyendo la garantía de motivación. De forma especial, deberá permitírsele al contribuyente ejercitar, en todo momento, su derecho a la defensa, debiendo contar con el tiempo y los medios adecuados, y debiendo ser escuchados en el momento oportuno y en igualdad de condiciones. (párrafo 29)

	Respecto a la obtención y el intercambio de información tributaria	Para la corte, se deben respetar los derechos a la protección de datos personales y a la inviolabilidad de la correspondencia física y virtual (párrafo 31)
	Conclusión de la corte	La corte no considera que el Acuerdo establezca restricciones a estos derechos (protección de datos, inviolabilidad de la correspondencia e información personal de accionistas, contabilidad de empresas, entre otras), pues faculta a la Administración tributaria a intercambiar únicamente aquella información que posee o a la cual puede acceder (párrafo 32). En este sentido la corte considera que el intercambio de información tiene un fin legítimo y que las disposiciones analizadas se ajustan al principio de legalidad (párrafo 36)
Dictamen		La corte emite un dictamen que luego de que haya operado el control automático de constitucionalidad el mismo guarda conformidad formal y material con la Constitución. Por ello, establece notificar a la presidencia a fin de que haga conocer el mismo a la Asamblea Nacional.

Fuente: Elaboración propia

En el cuadro 7 se seleccionó lo relevante del criterio de la Corte Constitucional respecto al intercambio de información tributaria, el control formal y su dictamen.

Cuadro 8.- Sesión No. 0051-2021-2023 de la asamblea sobre el "Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de la República del Ecuador para el intercambio de información en materia tributaria"

La Corte Constitucional del Ecuador mediante dictamen emitido el 28 de abril de 2021 determinó que el Acuerdo, cuya finalidad es mejorar el efectivo intercambio de información tributaria, requiere aprobación de la Asamblea Nacional por encontrarse incurso en el artículo 419 numeral 4 de la Constitución de la República. Tras ello procedieron a tener una sesión para discutir la funcionalidad del convenio a suscribirse

Preguntas de asambleístas	Respuesta de embajador de EEUU y/o Director del SRI (miembros del equipo técnico de negociación del convenio)
¿Este intercambio sería entre personas naturales, solamente entre empresas o engloba toda clase de intercambio?	Dicha información se hará entre las autoridades competentes de los dos países, es decir SRI (Ecuador) y IRS (EEUU)...
Si viniera un migrante de los Estados Unidos y él quisiera sacar un préstamo en el Ecuador en cualquier	Si hay un migrante retornado, por ejemplo, se encuentra aquí en el Ecuador, lo puede requerir al Servicio de Rentas Internas y lo puede requerir directamente a las autoridades de los Estados Unidos. No es que se trate de

institución financiera y como no tiene historial financiero, él podría requerir que le envíen los taxes de los Estados Unidos al Ecuador ¿eso también incluiría o no?.	una solicitud que hace una persona a través del Servicio Rentas Internas a las autoridades de Estados Unidos, sino que es más bien un Convenio para que (como se dice en el artículo 1 del objeto y ámbito de acuerdo las autoridades competentes) las partes se presten asistencia mediante este intercambio de información que previsiblemente pueda resultar de relevancia para la administración y aplicación del acuerdo...
la información proporcionada por la administración tributaria ¿también sirve para qué no se dé la doble tributación o imposición.?	Se debe diferenciar entre los convenios para el intercambio de información y los que tienen como fin evitar la doble tributación
¿qué sucedería en el caso de los ecuatorianos que evaden obligaciones tributarias en el país y crean cuentas en paraísos fiscales en Estados Unidos.?	El objeto y ámbito del instrumento es mejorar y fortalecer los controles tributarios de cada Estado, en este caso el Ecuador podría realizar el requerimiento de información que consideren necesario a efectos de poder contar con esa información y fortalecer su control tributario.
El sistema de recaudación de impuestos en Estados Unidos es diferente al de Ecuador; por lo que considero que es complicado la aplicación del Acuerdo.	El instrumento internacional fortalece el control tributario, contribuye a combatir las prácticas de evasivas y elusivas, fortalece la transparencia fiscal y no invade competencias de control de las administraciones tributarias.
En los paraísos fiscales de los Estados Unidos, la información tributaria es privada, ¿por lo que no se podrá recabar e investigar a esos ciudadanos?	El Acuerdo no es una herramienta de encubrimiento; más bien lo contrario, ya que fortalecerá el control tributario mediante el acceso de la información de la Administración Tributaria, con el único requisito, realizar un requerimiento motivado y canalizado a través de las autoridades competentes.
Según el comercio (2022), “la asamblea ratificó por unanimidad, el acuerdo para el intercambio de información en materia tributaria. Dicho acuerdo fue ratificado por 117 legisladores que asistieron a la reunión de votación el 14 de julio de 2022.”	

En cuadro 8 resume la discusión de los asambleístas y el equipo técnico encargado de negociar el convenio con la administración tributaria de EEUU para que de acuerdo a ello puedan aprobar dicho convenio o hacer reformas.

4. Discusión

4.1 El derecho de notificación como garantía mínima para los contribuyentes en el proceso de intercambio de información tributaria

Salta a la vista que todos estos instrumentos (MOCDE, MONU, FATCA, CAAM Y CRS) no aplican los derechos del contribuyente como el de ser informado y el de contradicción (Ver

cuadro 2). Esto no quiere decir que los convenios no los mencionen o incluyan dentro de sus cláusulas, sino que en la realidad no se toma en cuenta.

En este sentido, es preocupante que absolutamente todos los modelos se renieguen a dar una participación al contribuyente (ver cuadro 2) y muchas veces indican que lo dejan a la legislación interna de cada país el cómo traten este tema junto con los contribuyentes. Por esta razón, infiero que todas las administraciones tributarias consideran al contribuyente como una especie de criminal del cual hay que estar siempre investigando tras las cortinas.

Llegados a este punto todo estado debería ejercer un proceso adecuado y en materia fiscal se debería entender al intercambio de información como cualquier otro procedimiento administrativo el cual debería involucrar la participación del contribuyente dándole al mismo un trato igualitario y oportuno. De este modo antes de que se genere una posible determinación por parte de la administración, el contribuyente debería ser notificado a la par que la administración analiza la solicitud de requerimiento de información.

El hecho de contar con la notificación como esta garantía mínima respaldaría la posición de Ecuador como un estado garantista de derechos (ver numeral 3.1.3). Asimismo, es preciso enfatizar que ejercer esta primera categoría de derechos no implica un obstáculo para el proceso de intercambio sino más bien demostraría que una administración tributaria es transparente con sus contribuyentes, así como con sus procesos.

4.2 Límites y controles necesarios sobre la discrecionalidad de la administración tributaria en el intercambio de información tributaria

Para empezar, respecto al convenio para evitar la doble imposición entre Japón y Ecuador (ver cuadro 4) dentro de los 29 artículos que contenía este convenio se puso especial énfasis en el artículo 25 referente al intercambio de información. El mismo indica, en su primer párrafo, que los estados contratantes intercambiaran información “previsiblemente relevante”; nuevamente surge el conflicto de cuál es exactamente los límites de esas palabras. En el segundo párrafo de dicho artículo indican que la información que se reciba será tratada como secreta y solo las personas autorizadas podrán acceder a ella, de lo cual la contribuyente continua sin conocer exactamente en manos de quien está su información.

En esta misma línea, más adelante se menciona en el convenio que “...la información recibida por un estado contratante puede utilizarse para otros fines conforme las leyes de ambos

estados(...) y si el otro estado autoriza dicho uso...” desde mi perspectiva es alarmante que se mencione que dicha información pueda utilizarse para otros fines siendo que el único propósito del convenio es evitar la doble imposición y no salirse del ámbito fiscal. En lo esencial comprendo que podría abarcar el ámbito penal para los casos de delitos fiscales, pero aun así la puerta queda abierta para no solo limitarse al área tributaria sino también a otras áreas. El no demarcar adecuadamente el fin del uso de la información puede llegar a significar un exceso de las facultades de las administraciones tributarias que envían dicha información.

Dentro de este orden de ideas, el establecer que el estado requirente no puede obligar al estado requerido a obtener información que realmente no pueda obtener legítimamente lo considero crucial para no afectar la soberanía de dicho estado. El último párrafo del artículo 25 indica que si la parte requerida obtiene información aun si el otro estado no necesite dicha información para sus propios fines fiscales deberá enviarla de igual manera. En pocas palabras, aún si no hay pertinencia se debe enviar por que existe una pequeña probabilidad de que sí sea relevante. Llegados a este punto, el país requerido maneja los costos de obtención de la información para entregarla de manera indiscriminada, lo cual se traduce en un gasto administrativo que conlleva mover todo el aparataje administrativo tributario para cumplir con el intercambio automático o espontaneo que requiere de envíos regulares y de esta información previsiblemente relevante.

A lo largo de los artículos que componen el presente convenio que aplica el Ecuador no se establece ni se menciona en ningún lado al contribuyente. Aun cuando la propia ONU indica que es la legislación interna de cada estado el que debe decidir el nivel de participación que se les dará a los contribuyentes en este proceso; claramente no existe un análisis más profundo que pueda llegar a involucrarlo. Algo que no es de extrañarse puesto que, a diferencia de países más desarrollados, Ecuador aún tiene un largo camino para recorrer en temas de derecho para los contribuyentes.

Ante este tipo de ambigüedades y al igual que ocurre en el convenio para el intercambio de información tributaria entre EEUU y Ecuador (ver cuadro 6) vuelvo a recalcar que es muy fácil caer en prácticas como el “fishing expedition”. Puesto que a través de no establecer limitaciones a términos como información “previsiblemente relevante” puede representar un evidente abuso de la discrecionalidad por parte de la Administración tributaria.

En Ecuador se ha aplicado dos modelos de convenios que involucran el intercambio de información tributaria. En los mismos efectivamente se manejan los 3 tipos de modalidades de

intercambio sin embargo dejan a la voluntad de la Administración la información que esta considere “previsiblemente relevante” o que haya “llamado su atención” para el envío. Hasta el momento no se define específicamente los criterios para la información que se puede enviar con la modalidad automática o espontánea. De hecho, los artículos de dichas modalidades son muy cortos a comparación de la modalidad previa solicitud la cual es extensa y puntual. Por lo tanto, la administración tributaria puede recoger información de varios contribuyentes indiscriminadamente debido a la amplitud de dichas palabras.

Sin duda alguna, esto representa una laguna dentro del flujo de intercambio ya que al no existir una entidad diferente e independiente del SRI que supervise que dicha entidad no caiga en malas prácticas como el “fishing expedition” genera incertidumbre para los contribuyentes. Al ser una problemática muy reciente, por el momento imperceptible para el contribuyente, más a futuro podría provocar desacuerdos por la desconfianza y percepción de abuso del estado en cuanto al manejo de información de sus contribuyentes.

4.3 Modalidad Bajo o Previa Solicitud como única vía garantista del debido proceso e inclusión del contribuyente en el proceso de intercambio de información tributaria

El Ecuador ha aplicado la convención multilateral sobre asistencia mutua en materia fiscal (CAAM) y el convenio para evitar la doble imposición según el modelo de la OCDE (MOCDE). Respecto al CAAM, Ecuador ha suscrito este convenio con Costa Rica y más recientemente con Estados Unidos. Mientras los convenios para evitar la doble imposición lo han suscrito con un total de 26 países, siendo los acuerdos con el Reino Unido e Irlanda los más recientes.

Hay que notar que dentro de las modalidades de intercambio ambos tipos de instrumentos manejan las modalidades comunes las cuales son: Automático, Espontáneo, Previa Solicitud y Por solicitud grupal. La diferencia radica en que el convenio para evitar la doble imposición no admite las inspecciones tributarias en el extranjero. Ante estos datos si bien se admite varios tipos de modalidades la preferencia para el CAAM es la modalidad automática.

Desde la perspectiva de la posición intermedia, el intercambio de información solo debería ocurrir mediante la modalidad previa solicitud debido a que es la única que requiere de información precisa y debida justificación de uno o un grupo de contribuyentes correctamente identificados (ver cuadro 6).

Dicho esto, al exigir razones bien sustentadas bajo documentación es posible evitar el uso indiscriminado de las facultades de la administración y evidenciar un debido proceso al contribuyente. Esto sumado a establecer un reglamento en el cual se notifique a los contribuyentes del pedido de información que realiza otro Estado sería un gran avance en el trato equitativo al más débil de la relación. De allí la importancia de que Ecuador mantenga las solicitudes de información bajo la modalidad “Previo requerimiento” ya que como mencionan varios doctrinarios esta modalidad es la que asegura una justificación clara, concreta y motivada para el intercambio de información en materia tributaria.

Es más, este tipo de planteamientos lo consideró implícitamente la Corte Constitucional en su dictamen sobre la constitucionalidad del acuerdo para el intercambio de información (ver cuadro 7). A lo largo del control material realizado explican la importancia de “*respetar y garantizar todas las garantías del debido proceso de los contribuyentes, incluyendo la garantía de motivación...*” aunque no se explica el mecanismo adecuado para que esto se concrete, tras los resultados recabados en la sección 3 del presente artículo la única que se adecua a dichas palabras es la modalidad previo requerimiento.

Lastimosamente, aunque la Corte realizó un correcto análisis, a la comisión encargada de discutir este convenio poco o nada pensó desde la perspectiva del contribuyente siendo que ellos también lo son. En las conversaciones (ver cuadro 8) se puede evidenciar que los assembleístas ni siquiera tenían el conocimiento básico del objeto del convenio. Muchos de ellos realizaron preguntas que podrían resolverse sencillamente leyendo los artículos del convenio y el dictamen de la Corte Constitucional. Ante este panorama, siento que los assembleístas reflejan la poca importancia que se le da al tratamiento de información y datos personales, un tema que cobra mayor relevancia con la publicación de la Ley de Protección de Datos Personales. Se debe considerar que el tratamiento de la información, en este caso, del contribuyente debería ser a través de un debido proceso que incluya para empezar la debida notificación del porqué están requiriendo su información patrimonial. Para dar más sentido a esto último, el intercambio de información tributaria se usa con el fin de detectar rentas que no han sido declaradas, es decir, similar a realizar un proceso de determinación. Como todo proceso de determinación se debe notificar al contribuyente y este a su vez puede tener la oportunidad de defenderse a través de la oposición o la entrega/corrección de información que aclare las dudas de la administración y/o ayuden a establecer el valor real del tributo. De allí que la modalidad previo requerimiento garantiza un control previo por parte de la administración tributaria frente a cualquier solicitud arbitraria sin debida motivación.

Por otra parte, en mi criterio, el intercambio de información involucra un gasto administrativo para las administraciones tributarias (especialmente en Ecuador) que solo se debería mover previo a una solicitud debidamente fundamentada y no entregarla en bloques y cada cierto tiempo determinado como se propone en la modalidad automática o espontánea. Esto también es un punto para considerar ya que este aparato y recursos deberían moverse únicamente para casos concretos y no de manera permanente.

4.4 Propuesta de mecanismos de acción y defensa para el contribuyente

Respecto a las garantías por las que pueden optar los contribuyentes ecuatorianos, Gabriela Rivadeneira (2020) señala que:

La constitución del Ecuador no reconoce de manera expresa el derecho de que la información de los contribuyentes sea considerada confidencial (...) el artículo 92 reconoce el derecho a toda persona de conocer la existencia y acceder a documentos, archivos, datos personales e informes sobre sí misma o sus bienes. De igual manera, tendrá derecho a conocer el uso que se haga de ellos, su finalidad, destino e información (p. 62).

El razonamiento de la administración tributaria es que la información que se envía se lo hace por un interés general (de prevenir la evasión fiscal) y no por un interés particular. Ante esto, mi postura es que nuestro país debería implementar en los instrumentos internacionales el derecho a la notificación, ya que al hacerlo nos indica que nuestra legislación garantiza el derecho a la defensa y que además la información posee una garantía de confidencialidad, así como de seguridad en cuanto a su tratamiento.

Respecto al derecho a la notificación el artículo 85 del Código Tributario indica que *“las resoluciones que dicten las autoridades respectivas se notificarán a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por las decisiones”*. Dicho artículo garantizaría el deber de la administración a notificar al contribuyente cuando exista un requerimiento de información.

En cuanto al derecho a audiencia o consulta si bien tanto los instrumentos internacionales como los CDIs no lo mencionan explícitamente, el artículo 76 numeral 7 de nuestra constitución reconoce el derecho a la defensa y con ello de llegar a oídos del contribuyente puede activar esta vía para presentar sus argumentos respecto al intercambio de información e incluso hacer correcciones de dicha información. En igual forma, el habeas data también es una herramienta

que permitiría, más específicamente actualizar la información que la administración tributaria estaría recolectando para que de esa forma se pueda llegar a un correcto cálculo de la obligación de ser el caso.

En cuanto al derecho que poseen los contribuyentes de que su información sea usada exclusivamente para fines fiscales la administración ecuatoriana asegura este derecho a través de los mismos instrumentos internacionales los cuales indican que el fin de dicha información debe ser únicamente de carácter fiscal. Sin embargo, es imperativo establecer reglamentos específicos sobre las solicitudes genéricas sin debida justificación, también tomar en cuenta la recomendación de la corte constitucional de crear salvaguardas para los contribuyentes en dichos convenios.

Luego de este recorrido queda claro que la Constitución es la herramienta que indirectamente protegería al contribuyente en caso de un mal uso de la información, pero aun así no es suficiente tener que rebuscar entre los derechos generales para una materia tan especializada. Esto es algo que debería llamar la atención a nuestros legisladores por cuanto es su papel ser la voz del pueblo quienes deberían ser tomados en cuenta en procedimientos tan importantes como lo es el tratamiento de su información personal. Por ello sería necesario que se diseñe o implemente a los instrumentos internacionales cláusulas específicas para la tutela de los derechos de los contribuyentes en dichos casos o se desarrollen mecanismos en la legislación interna.

5. Conclusiones

Debido al panorama actual es indiscutible que el intercambio de información es la única herramienta que poseen las administraciones tributarias para luchar contra el fraude fiscal y que de la eficiencia de su aplicación se pueda maximizar el control hacia el cobro de tributos de los contribuyentes. Sin embargo, tal aseveración no quiere decir que la única forma de luchar contra la evasión fiscal sea actuando a espaldas del contribuyente afectados por el intercambio de información.

De acuerdo con las posturas estudiadas, se observa que organizaciones como la OCDE están más enfocadas en dirigir el intercambio de información hacia la modalidad automática. Pero si nuestro país se diferencia del resto por ser un estado garantista de derechos, debería poner sobre la mesa la discusión de una postura intermedia que permitirá incluir al contribuyente. Esto a su vez sería una demostración a nivel internacional de que ser transparentes con los procesos y el

contribuyente. Empezar por incluir el derecho de notificación al contribuyente no significa que sea un obstáculo para un intercambio de información eficiente.

Aunque el intercambio de información automático se posicione con un nuevo estándar para los estados no quiere decir que sea el más óptimo si se habla de tomar en cuenta los derechos del contribuyente. La modalidad previo requerimiento resulta ser la más idónea para los obligados tributarios y también para la administración tributaria por que debe fundamentar adecuadamente las razones por la que necesita dicha información, así como dejar en claro la identificación del contribuyente. Ante ello la administración tributaria requerida puede atender la solicitud sin la necesidad de mover varios recursos humanos y económicos que demanda tanto el intercambio espontaneo como el automático.

Las autoridades legislativas deberían prestar más atención al trasfondo de la suscripción de convenios que requieren de intercambio de información en materia tributaria ya que son ellos quienes deberían velar porque la ciudadanía sea tomada en cuenta dentro de los procesos que especialmente incluye el tratamiento de sus datos personales. Más aún cuando el avance de la tecnología ha demostrado la importancia de la información en general tanto así que nuestra legislación ya ha creado leyes para especiales para la protección de datos personales.

La corte constitucional reconoce que a los contribuyentes se les debe respetar y garantizar todas las garantías del debido proceso debiendo adecuarse el proceso de intercambio de información en materia tributaria como cualquier otro acto administrativo. Razón por la cual si nuestra legislación incluye el derecho de notificación y de audiencia ya demostraría un gran paso para la defensa del contribuyente.

En Ecuador no existe legislación especializada que determine como un contribuyente puede ejercer sus derechos y la constitución es un medio que implícitamente puede ayudar a defenderlos. Por lo tanto, se recomienda a las autoridades la creación de normativa encaminada a la regulación del intercambio de información sin perder de vista la correcta tutela de los derechos de los contribuyentes.

6. Referencias bibliográficas:

1. Bustamante esquivas, m. D. (2007). El intercambio de información entre administraciones tributarias en el marco de la OCDE. *Instituto de estudios fiscales*, 4(16), 18.
2. Calderón carrero, j. M. (2000). *Intercambio de información y fraude fiscal internacional* (1.ª ed.). Centro de estudios financieros.

3. Calderón carrero, j. M. (2000). *La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información*. 30.
4. Cordón Ezquerro, t. (2014). *Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre administraciones tributarias*. 19.
5. Delgado pacheco, a. (2021). Límites a la obtención de información por la administración tributaria y a su cesión o intercambio. *Revista de contabilidad y tributación*. Cef, 463, 47-78.
6. Ebrecht j. (2013). *El intercambio automático de información como herramienta para erradicar paraísos fiscales, argentina*.
7. Imaoka, l. (2013). *Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE_ hacia una nueva tendencia en el intercambio de información*.
8. Lang, m. (2014). *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, Bogotá: temis, 2014
9. Merino Espinosa, m. D. P. (s. F.). *El intercambio de información tributaria_ entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses*. 25.
10. Merino Espinosa, m. D. P. (2011). *El intercambio de información tributaria en el derecho internacional, europeo y español*. 25.
11. Pita, c. (2007). *El intercambio de informaciones tributarias como instrumento de contención de la competencia desleal a nivel internacional*. Centro interamericano de administraciones tributarias:
https://www.ciat.org/biblioteca/serietematica/espanol/2009_mar_n3_interc_inf.pdf
12. Rivadeneira chacón, g. (2020, diciembre 1). *El intercambio de información fiscal y la protección al contribuyente*.
13. Serrat, m. (2017) *los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de información tributaria*. España
14. Sánchez, e. (s. F.). *Intercambio de información previa solicitud bajo la directiva 2011/16/ue y protección de datos: alguna casuística sobre la identidad de la persona bajo investigación e información con pertinencia previsible*. 30.
15. Serrano Antón, f. (2019). *Tratado de fiscalidad internacional para el ecuador*.
16. Urteaga Glodstein, c. R. (2017). *La implementación de un efectivo intercambio de información fiscal en el Perú*.

Legislación:

1. Asamblea nacional del Ecuador. (2008). Constitución de la república del ecuador. Quito: CEP.
2. Asamblea nacional del ecuador. (2018). *Ley de régimen tributario interno*. Quito: cep.

Instrumentos internacionales-nacionales:

1. Asamblea nacional. (2022). *Informe "acuerdo entre el gobierno de los estados unidos de américa y el gobierno de la república del ecuador para el intercambio de información en materia tributaria"*. Quito: asamblea nacional.
2. Corte constitucional del ecuador. (2021). *Dictamen sobre la constitucionalidad del "acuerdo entre el gobierno de los estados unidos de américa y el gobierno de la república del ecuador para el intercambio de información en materia tributaria"*. Obtenido de https://esacc.corteconstitucional.gob.ec/storage/api/v1/10_dwl_fl/e2nhcnbldge6j3ryyw1pdgunlcb1dwlkoidhyjm3mza0ms1jmwywltrkymitowzkmi00zjgymti3ztdkytkucgrmj30=0=
3. Corte constitucional del ecuador. (2022). *Sentencia n° 4-22-ti* (ed. Imp)
4. Ministerio de relaciones exteriores. (2021). *Acuerdo entre el gobierno de los estados unidos de américa y el gobierno de la república del ecuador para el intercambio de información en materia tributaria*. (ed. Imp)
5. OCDE, convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal. Disponible en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters/amended-convention-es.pdf>
6. OCDE. (2024). *Transparencia fiscal en América latina 2024*.

Página web

1. El comercio (14 de julio de 2022). Asamblea ratifica acuerdo con ee.uu. Para intercambiar información tributaria. El comercio. Disponible en: https://www.elcomercio.com/actualidad/ecuador/asamblea-acuerdo-estados-unidos-informacion-tributaria.html?utm_source=chatgpt.com