

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**Inconstitucionalidad de las notificaciones emitidas en la plataforma
digital del Servicio de Rentas Internas**

Gabriela Anahí Jácome Aguirre

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito para la obtención del
título de Abogado

Quito, 23 noviembre de 2023

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Gabriela Anahí Jácome Aguirre

Código: 00211740

Cédula de identidad: 2101117451

Lugar y fecha: Quito, 23 de noviembre de 2023

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics COPE descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en

<http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. Nonetheless, this project – in whole or in part – should not be considered a publication. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on

<http://bit.ly/COPETheses>.

INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS NOTIFICACIONES EMITIDAS EN LA PLATAFORMA DIGITAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS¹

UNCONSTITUTIONALITY OF NOTIFICATIONS ISSUED BY THE DIGITAL PLATFORM OF THE INTERNAL REVENUE SERVICE

Gabriela Anahí Jácome Aguirre²
gjacome.ag@gmail.com

RESUMEN

Los medios tecnológicos han permitido una celeridad en los procesos de notificación de la administración pública. Sin embargo, la regulación de la notificación tributaria electrónica en Ecuador genera preocupaciones sobre posibles violaciones al debido proceso y demás garantías conexas de los contribuyentes. Este trabajo busca analizar si existe coherencia entre la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 emitida por el Servicio de Rentas Internas y las garantías prescritas en la Constitución de la República del Ecuador. En ese sentido, el trabajo enfoca un análisis práctico a partir del cual se analizan normas nacionales, instrumentos internacionales, datos estadísticos y legislación comparada. A partir de esto, se busca recomendar una complementación a las notificaciones electrónicas tributarias que permitan el efectivo ejercicio de los derechos intervinientes en una relación tributaria entre los sujetos pasivos y la Administración.

PALABRAS CLAVES

Buzón del contribuyente, debido proceso, defensa, acceso a la justicia, plataformas digitales

ABSTRACT

Technological means have allowed for speed in the notification processes of the public administration. However, the regulation of electronic tax notification in Ecuador raises concerns about possible violations of due process and other related guarantees of taxpayers. This paper seeks to analyze whether there is consistency between Resolution NAC-DGERCGC16-00000155 issued by the Internal Revenue Service and the guarantees prescribed in the Constitution of the Republic of Ecuador. In this sense, the work focuses on a practical analysis based on the analysis of national norms, international instruments, statistical data and comparative legislation. From this, it seeks to recommend a complement to the electronic tax notifications that allow the effective exercise of the rights involved in a tax relationship between taxpayers and the Administration.

KEYWORDS

Taxpayer's mailbox, due process, defense, access to justice, digital platforms

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por María Gracia Naranjo Ponce.

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

Fecha de lectura: 23 de noviembre de 2023

Fecha de publicación: 23 de noviembre de 2023

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. - 2. MARCO TEÓRICO. - 3. ESTADO DEL ARTE. - 4. MARCO NORMATIVO. - 5. CONCEPTUALIZACIÓN Y GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO. - 6. LA NOTIFICACIÓN TRIBUTARIA EN PLATAFORMAS DIGITALES. - 7. PROCEDIMIENTO DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS EN EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. - 8. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA RESOLUCIÓN No. NAC-DGERCGC16-00000155 EMITIDA POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. - 9. LEGISLACIÓN COMPARADA EN MATERIA DE NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA TRIBUTARIA Y RECURSOS DIGITALES COMPLEMENTARIOS. - 10. SOLUCIONES Y RECOMENDACIONES. - 11. CONCLUSIONES.-

1. Introducción

Ante la aparición de herramientas tecnológicas, el Estado ha podido acelerar la forma en la que hace conocer sus actuaciones. Una de ellas son las notificaciones electrónicas en materia tributaria, las cuales buscan hacer conocer a los contribuyentes sobre las actuaciones que la administración tributaria pudiese realizar. No obstante, una equivocada aplicación de los sistemas tecnológicos de notificación, puede conducir a la violación del debido proceso.

Desde una perspectiva pecuniaria, la falta de una correcta notificación podría hacer que el contribuyente incurra en la erogación de montos sumamente elevados, ya sea por acumulación de intereses, imposibilidad de defenderse, entre otros. Así, un correcto proceso de notificaciones puede evitar posibles vulneraciones que repercutan sobre el patrimonio de los contribuyentes. No cabe duda de que, desde un punto de vista conservador y de cierta manera realista, no todas las personas se encuentran preparadas para afrontar una era digital.

En ese sentido, a lo largo del presente trabajo se procurará responder a la pregunta de si las notificaciones electrónicas tributarias emitidas única y exclusivamente a través de las plataformas digitales del Servicio de Rentas Internas (SRI), vulneran el derecho al debido proceso. Esto último, con base en la lectura de las Resoluciones emitidas por la autoridad tributaria y la concordancia con la norma suprema.

Para ello, en primer lugar, se analizará las conceptualizaciones del debido proceso y la relación constitucional que este derecho mantiene con ciertas garantías anexas. También, se buscará estudiar los principios tributarios que acompañan el debido proceso de los sujetos pasivos, tanto en fuentes nacionales como internacionales.

En segundo lugar, se desarrollará la conceptualización de los principios que recogen las notificaciones en materia tributaria. En específico, aquellas que son efectuadas a través de plataformas digitales. Se dará a conocer criterios de instrumentos internacionales e interpretación constitucional. Esto último, para determinar los derechos que se deben tomar en consideración a la hora de realizar este tipo de actuaciones.

Como tercer punto de desarrollo, se estudiará el procedimiento que se debe seguir para que el SRI empiece a realizar notificaciones electrónicas. Se analizará si desde la concepción de este tipo de notificaciones, existe alguna vulneración de derechos que genere un impacto negativo y de indefensión de los contribuyentes. Relacionado a esto, se precisará un análisis de constitucionalidad respecto de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 emitida por el SRI.

En cuarto lugar, se analizará la aplicación de notificaciones electrónicas tributarias en otros países. Se revisará si las legislaciones comparadas mantienen algún sistema de diferenciación con Ecuador. Esto para poder conocer si existen modelos de notificaciones electrónicas más avanzados o, por el contrario, analizar problemáticas que se pueden evitar a partir de un análisis comparativo.

Por último, se buscará proponer recomendaciones que permitan a la autoridad tributaria reforzar los mecanismos de notificaciones electrónicas y evitar posibles vulneraciones de derechos hacia los contribuyentes.

2. Marco teórico

El presente análisis parte de la concepción general del debido proceso, un término legal que tiene origen en el sistema jurídico anglosajón *common law*, desde entonces, se difundió hacia otros sistemas como el romano germánico³. Según algunos autores el origen

³ Roberto de Figueiredo, “El debido proceso entre la justicia y la política”, en *Comentarios a una sentencia anunciada*, ed. de Carol Proner, Gisele Cittadino, Gisele Ricobom and João Ricardo Dornelles (Buenos Aires: CLACSO, 2018), 587.

del debido proceso se remonta al año 1215, en el que la práctica usual del monarca era enviar a los barones ingleses a prisión, donde los encadenaban y en algunas ocasiones los mataban⁴. Todo esto sin previo juicio, solo a consideración personal de la corona cuando los barones no cumplían sus obligaciones tributarias o cometían crímenes contra el reino⁵.

A partir de entonces, los barones ingleses empezaron una búsqueda de la justicia para que los procesos no sean arbitrarios y subjetivos de la corona. Es así como, la “Carta Magna en 1354, bajo Eduardo III, [se] trajo consigo el concepto de *due process* en vez de *law of the land*”⁶. El propósito de esta norma era eliminar la arbitrariedad del rey, por lo que se buscaba dar inicio a un debido proceso para poder emitir una condena⁷.

Ahora bien, dentro del debido proceso aparece la notificación, la cual proviene de “la raíz griega NOTIS, que a su vez proviene de la palabra NOSCERE, que se traduce conocer, de tal forma que notificar es sucedáneo de hacer conocer”⁸. La importancia de este acto deriva en que las notificaciones son una pieza fundamental al momento de dar a conocer una actuación judicial o administrativa, para que a partir de entonces se obedezcan a las reglas de defensa en contra de quien o de quiénes fueron notificados⁹.

De los diferentes medios de notificación de la antigüedad, el más notable fue el sistema de relevos del Imperio persa. En aquellos tiempos eran jinetes a caballo los que transportaban mensajes escritos de una estación de relevos a otra. Basándose en este sistema, los romanos desarrollaron su propio sistema de postas (del latín *positus*, “puesto”) [...]. Con el descubrimiento de la electricidad en el siglo XVIII, se comenzó a buscar la forma de utilizar las señales eléctricas en la transmisión rápida de notificaciones a distancia. [...]¹⁰.

https://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/se/20180406015923/Comentarios_a_una_sentencia_anunciada.pdf, (último acceso: 20/09/2023).

⁴ José de Jesús López, *Sistema jurídico del common law*, (México D.F: Porrúa, 2003), 14.

⁵ José de Jesús López, *Sistema jurídico del common law*, 14.

⁶ Sergio García, “Panorama del debido proceso (adjetivo) penal en la jurisprudencia de la Corte Interamericana”, *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM* (2006), 10, <https://corteidh.or.cr/tablas/R08047-20.pdf>, (último acceso: .././2023)

⁷ Paola de la Rosa, “El debido proceso, sus orígenes, su evolución y su reconocimiento en el nuevo sistema justicia penal en México”, *Alter, Enfoque Críticos: revista académica* (2010), 2, https://biblioteca.cejamerica.org/bitstream/handle/2015/4917/alter_2_art_3.pdf?sequence=1&isAllowed=y#:~:text=El%20t%C3%A9rmino%20debido%20proceso%20fue,respuesta%20por%20el%20debido%20proceso%E2%80%9D, (último acceso: 23/09/2023).

⁸ Julian Perdomo, “Manual Básico de Derecho Porcesal”, *Universidad de los Andes* (2004), 4, <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/21426/u250912.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, (último acceso: 23/09/2023).

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Feliciano Nogueira, “LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA TRIBUTARIA”, *Universitat Oberta de Catalunya* (2014), 21, https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/295715/Tesis_Feliciano_Nogueira_Vidal.pdf?sequence=1, (último acceso: 23/09/2023).

La evolución tecnológica ha permitido implementar distintas herramientas digitales que permiten mejorar el sistema de justicia y, por consiguiente, el debido proceso. Todo esto con base en la facilidad, rapidez y en ciertas ocasiones la eficacia que la tecnología puede brindar en el ejercicio de los procesos en general.

A partir de esto, se recoge que los sistemas tecnológicos si bien son una excelente herramienta que puede brindar grandes beneficios, en varias ocasiones también pueden faltar el respeto al debido proceso, una garantía humana fundamental que debe ser respetada sin excepción alguna. Pues si bien el mundo ha cambiado, no todas las personas se han adaptado a los cambios tecnológicos presentes en la actualidad, ya sea por falta de educación, recursos económicos, entre otros.

3. Estado del arte

A partir de la contextualización antes mencionada, debe considerarse, que, si bien la notificación electrónica es un medio idóneo y eficaz, en ciertas ocasiones, también puede “[imponer] una carga insoportable a la ciudadanía”¹¹, ya sea por la falta de conocimiento o recursos. Por tanto, este tipo de notificaciones deberá cumplir con todas las garantías necesarias para asegurar el acato de los derechos intervinientes en vela de una adecuada tutela judicial efectiva. Es así como el Estado debe procurar la tutela de los derechos que se inmiscuyen en las notificaciones empleadas a través de medios tecnológicos.

Uno de los varios ejemplos en los que se puede encontrar este tipo de notificaciones es el campo tributario. Si bien la notificación es un elemento esencial del debido proceso, en materia tributaria es aún más vital. Esto último, con base en que la potestad tributaria es muy sensible, ya que afecta al patrimonio de los particulares, y por ende es indispensable que sea ejercida con cautela. Sobre todo, tomando en consideración que las notificaciones electrónicas tributarias han obtenido un gran alcance.

Este tipo de notificaciones cada vez se han ido implementando con mayor frecuencia, tanto que “[g]ran parte de los países iberoamericanos en los últimos años han adecuado su normativa y han desarrollado aplicaciones para poner a disposición de los contribuyentes -

¹¹ Feliciano Nogueira, “LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA TRIBUTARIA”, 11.

personas naturales y entidades jurídicas- utilidades o sistemas de notificación por medios electrónicos [...]”¹².

A partir de esta globalización de notificaciones, hay quienes sostienen que ésta última debe considerarse como aquella que crea una mayor seguridad jurídica hacia todos los contribuyentes y que por lo mismo facilita el ejercicio de sus derechos¹³. Por otro lado, hay quienes mencionan que no se puede imponer la notificación electrónica en todos los casos, puesto que existen bastantes personas sin acceso a internet o medios digitales¹⁴. De manera que, si no se analiza un contexto global social podría provocar un conflicto evidente con la norma suprema, lo que presupone el inicio de múltiples procesos que acumulan más carga a un Estado que necesita liberarla¹⁵.

4. Marco normativo

Como se mencionó, el debido proceso es un principio fundamental, el cual ha sido recogido en algunos cuerpos normativos, tales como la Constitución de la República del Ecuador (CRE)¹⁶ y tratados internacionales como la Convención Americana de Derechos Humanos (CADH)¹⁷. Estos instrumentos han servido de marcos rectores para el resto de las normas que abarcan el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

En materia tributaria, específicamente, existen varias normas relacionadas con la notificación a los contribuyentes. Por ejemplo, el artículo 85 del Código Tributario (CT) prescribe que todas las actuaciones administrativas relacionadas con la determinación de obligaciones tributarias se deberán notificar a los contribuyentes¹⁸. Respecto de la

¹² Juan Redondo, “Sistemas de notificaciones electrónicas. Experiencias en América Latina y España”, *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)* (2019), 8, https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2019/DT_01_2019_Redondo.pdf, (último acceso: 25/09/2023).

¹³ Juan Redondo, “Sistemas de notificaciones electrónicas. Experiencias en América Latina y España”, 8.

¹⁴ David Delgado, “La notificación electrónica como medio principal para comunicar el contenido de actos administrativos y providencias judiciales”, *Revista de Derecho Público* (2022), 18, <https://revistaderechopublico.uchile.cl/index.php/RDPU/article/view/69182/71818>, (último acceso: 25/09/2023).

¹⁵ *Íbid.*

¹⁶ Constitución de la República del Ecuador, R.O. 449, 20 de octubre de 2008, reformada por última vez R.O. Suplemento 181 de 15 de febrero de 2018.

¹⁷ Convención Americana sobre Derechos Humanos, San José de Costa Rica, 28 de diciembre de 1976, 8 de julio de 1965.

¹⁸ Artículo 85, Código Tributario, R.O. 38, 10 de mayo de 2005, reformado por última vez R.O. Suplemento 335 de 20 de junio de 2023.

conceptualización misma de la notificación, el artículo 105 del CT, dispone que “es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales”¹⁹. De igual forma, la norma antes citada, detalla los tipos de notificaciones que se pueden emplear en materia de tributación, entre los cuales se encuentran: por persona; boleta; correo o servicio de mensajería; oficio; casilla judicial; sistemas de comunicación, entre otros²⁰.

Respecto a las notificaciones electrónicas, la autoridad tributaria en el uso de sus facultades normativas²¹ emitió la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155²². Esta Resolución establece que el SRI puede realizar las notificaciones “a través del buzón del contribuyente y los correos electrónicos expresamente señalados por los sujetos pasivos para notificaciones electrónicas [...]”²³. En ese sentido, el SRI para realizar las actuaciones de notificación electrónica debe apegarse a la Resolución antes mencionada.

La aplicación de esta Resolución ha sido problemática por las distintas vulneraciones de derechos que atentan contra los sujetos pasivos. Un claro ejemplo de aquello se evidencia en el caso No. 17510202100070²⁴, mediante el cual el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito (TDCTQ) se pronunció acerca de las garantías que se deben observar en los sistemas de notificación a través de plataformas digitales.

Las normas y sentencia antes mencionadas propician la comprensión e importancia sobre el tema, sobre todo para evitar vulneraciones de derechos en los sujetos pasivos. Por consiguiente, esta normativa se desarrollará a mayor profundidad a lo largo del presente trabajo.

5. Conceptualización y garantías del debido proceso

¹⁹ Artículo 105, Código Tributario, 2005.

²⁰ Artículo 197, Código Tributario, 2005.

²¹ El artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas prescribe que “[e]l Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración [...]”

²² Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155, Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial 733 de 14 de abril de 2016.

²³ Artículo 114.1, Código Tributario, 2005.

²⁴ Causa No. 17510202100070, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, 21 de marzo de 2022.

Como ya se explicó brevemente, el debido proceso es “un principio jurídico fundamental reconocido como derecho humano. Se trata de un conjunto de garantías judiciales o administrativas mínimas, de carácter procesal”²⁵. El artículo 8 de la CADH, prescribe que

[t]oda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter²⁶.

A partir de la Opinión Consultiva OC-9/87, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) ha establecido que se debe interpretar al debido proceso no solo en instancias judiciales²⁷. La interpretación que brinda la CIDH es más amplia, menciona que este principio deberá encontrarse en todas las instancias procesales fuera cual fuera la índole, ya sea administrativa o judicial²⁸. Principalmente para que cualquier persona, ya sea natural o jurídica, pueda “defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos”²⁹. De esta manera, se promueve la adecuada defensa de quienes intervienen en un proceso.

Es así como el debido proceso debe ser considerado “como un conjunto de principios incanjeables que operan en cualquier tipo de procedimiento como una suerte de orientación, o directamente como un deber”³⁰. Sin embargo, se debe precisar que se concibe al debido proceso como un derecho, el cual está rodeado de varias garantías, es por esto que se debe marcar una diferencia importante. “Uno es el derecho y otras son las garantías que lo rodean; como uno es el castillo y otras las murallas que lo protegen”³¹. En ese sentido, las

²⁵ Causa No. 17510202100070, 587-588.

²⁶ Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1965.

²⁷ Serie A: Fallos y Opiniones No.9, Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987 Garantías Judiciales en Estado de Emergencia (Arts. 27.2, 25 y 8 Convención Americana sobre Derechos Humanos), Corte Interamericana de Derechos Humanos, 06 de octubre de 1987, párr. 27.

²⁸ Serie A: Fallos y Opiniones No.9, Opinión Consultiva OC-9/87 del 6 de octubre de 1987 Garantías Judiciales en Estado de Emergencia, párr. 27.

²⁹ Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos No. 12: debido proceso, Corte Interamericana de Derechos Humanos, párrf 69., <https://www.corteidh.or.cr/sitios/libros/todos/docs/cuadernillo12.pdf>, (último acceso: 30/09/2023).

³⁰ Osvaldo Alfredo, *Derecho Procesal Constitucional EL DEBIDO PROCESO* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2004), 34.

³¹ Luis Cueva, *El debido proceso* (Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2001), 87.

garantías son aquellas que permiten asegurar y proteger el cumplimiento de algo³². Es decir, buscan “seguridad para los sujetos y sus obligaciones. A contrario sensu: la falta de garantías produce desconfianza e inseguridad”³³.

5.1. El debido proceso y sus garantías en la Constitución de la República del Ecuador

Las garantías al debido proceso principalmente son constitucionales, empero el artículo 76 y 11 de la CRE desprenden que existen más clasificaciones de garantías³⁴. “Desde el ámbito más general, las garantías del debido proceso son de dos clases: a) nacionales; y, b) internacionales”³⁵. Respecto de las nacionales, el artículo 76 de la CRE prescribe las garantías mínimas que se deben observar para el correcto cumplimiento del derecho al debido proceso. Respecto de las internacionales, por ejemplo, se encuentra el artículo 8 de la CADH.

En específico, el artículo 76 de la CRE³⁶, prescribe las garantías constitucionales relacionadas al debido proceso, entre las cuales se encuentra la garantía de defensa. Esta última, se ramifica en varias garantías adicionales, como la de “c) contar con tiempo y los medios adecuados para la preparación de la defensa; h) presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida; m) recurrir el fallo [...]”³⁷ (entre otros).

La aplicación de las mencionadas garantías no se pueden ejercer sin una debida notificación. Esto, debido a que en ausencia de conocimiento sobre una actuación o procedimiento, en este caso, administrativo, no se puede recurrir, ni presentar argumentos ni tampoco preparar defensa alguna. En consecuencia, la vulneración de cualquiera de estas garantías atentará contra los derechos intervinientes en todo el proceso en el que los sujetos pasivos sean parte.

Adicional a esto último, cabe mencionar que el artículo 169 de la CRE prescribe que “[e]l sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales [...] harán efectivas las garantías del debido proceso”³⁸. En esta línea de ideas, la CRE

³² *Íbid.*, 88.

³³ Luis Cueva, *El debido proceso*, 89.

³⁴ *Íbid.*, 136.

³⁵ *Íbid.*

³⁶ Artículo 76, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

³⁷ Artículo 76, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

³⁸ Artículo 169, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

reconoce que el debido proceso es esencialmente de carácter procesal, el cual permite la realización de la justicia en todo sistema sin importar la materia.

Como ya se mencionó, el debido proceso conlleva una serie de garantías. De forma metafórica, se lo puede asociar con el efecto dominó, por medio del cual, si se llega a caer una pieza; en este caso el debido proceso, automáticamente caen todas las piezas que lo componen. En términos jurídicos, “[i]ncumplir las garantías de debido proceso es una violación de la Constitución de la República, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos [...], de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos”³⁹ y demás normas conexas que protegen estas garantías.

La responsabilidad de protección de estos derechos y garantías se impone directamente sobre el Estado, tanto que de forma literal el artículo 11 numeral 9 de la CRE prescribe lo siguiente: “El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución”⁴⁰. Adicional a esto, en el mismo artículo se menciona que “[e]l Estado será responsable [...] por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso”⁴¹. En consecuencia, la responsabilidad recae directamente sobre el Estado y cualquier vulneración a estos derechos y/o garantías deberán ser afrontadas contra este último.

5.2. Principios del Derecho Tributario relacionados al debido proceso

Junto a las demás responsabilidades que mantiene el Estado, se encuentra la recaudación de ingresos, los cuales en la mayoría de los casos derivan de las erogaciones de los contribuyentes en favor del ente estatal⁴². Es así como existe una relación tributaria entre el contribuyente y el Estado. Dicha relación puede causar un desequilibrio con base en el poder que mantiene el Estado y la sumisión del contribuyente hacia éste. Sin embargo,

[s]i tanto el Estado como el contribuyente se encuentran sometidos a la ley tributaria, como un aspecto particular de aplicación del principio de legalidad vigente en el derecho

³⁹ Luis Cueva, *El debido proceso* (Quito: Ediciones Cueva Carrión, 2014), 138.

⁴⁰ Artículo 11.9, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

⁴¹ Artículo 11, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

⁴² Javier Tapia, “Bases para un debido proceso tributario: tres teorías acerca de la relación entre el estado y los contribuyentes”, *Revista Chilena de Derecho* (2005), 329, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2650385.pdf>, (último acceso:01/10/2023).

administrativo, ambos no pueden sino encontrarse en un pie de igualdad frente a la que ha sido concebida como una relación jurídica tributaria⁴³.

Todo este análisis cobra sentido siempre y cuando la normativa refleje y garantice los derechos de los contribuyentes⁴⁴, puesto que, si la norma infringe, automáticamente la entidad estatal por principio de legalidad terminará vulnerando dichos derechos.

Respecto al debido proceso en el ámbito tributario se encuentra presente un conjunto de actuaciones y condiciones que impone la ley tributaria con miras a salvaguardar los derechos consagrados en la norma suprema⁴⁵. En este aspecto, “el sistema tributario no puede entenderse como un conjunto de normas aisladas (y esto involucra el debido proceso), el cual ha de ser equitativo, eficiente y justo”⁴⁶.

Con base a esto último, la Carta de Derechos al Contribuyente (CDC) pone de manifiesto algunos ejemplos que tienen vinculación directa con el debido proceso en materia tributaria, tal como el derecho a la defensa, a una correcta notificación, un sistema de protección de tutela administrativa y jurisdiccional efectiva, entre otros⁴⁷. La materia tributaria implica que el Estado se inmiscuya en la esfera patrimonial privada de las personas, por lo que es indispensable que en todas las actuaciones se respete el debido proceso y por lo mismo, los particulares puedan defenderse de forma adecuada.

6. La notificación tributaria en plataformas digitales

El artículo 85 del CT prescribe que

[t]odo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código. El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.⁴⁸

⁴³ *Íbid.*, 331,

⁴⁴ Ferreiro Lapatza, José Juan, *Poder tributario y tutela judicial efectiva*. En AA.W., *Tres lecciones magistrales* (Barcelona: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., 1998), 73.

⁴⁵ Javier Galvis, “El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva”, *Revista de derecho fiscal* (2020), 1 <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5941/9228>

⁴⁶ <https://repositorio.uta.edu.ec/bitstream/123456789/35397/1/BJCS-DE-1191.pdf>, (último acceso: 01/10/2023).

⁴⁷ Carta de Derechos del Contribuyente, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 09 de noviembre de 2018.

⁴⁸ Artículo 85, Código Tributario, 2005.

Al respecto, este artículo prescribe que la eficacia de los actos administrativos no surte efectos sino con la respectiva notificación, la cual solo se entiende realizada cuando cumple con el propósito de, en este caso, hacer conocer al sujeto pasivo sobre las actuaciones de la administración tributaria.

La Corte Constitucional del Ecuador (CCE) en la sentencia 71-14-CN/19, estableció que la notificación “[...] es un requisito esencial que asegura el derecho a la defensa, motivo por el cual, la falta o defectuosa realización de este acto conlleva la afectación del derecho en mención [...]”⁴⁹. Por lo que, se debe asegurar el correcto cumplimiento y aplicación de este derecho para evitar posibles vulneraciones⁵⁰. Al ser este un precedente emitido por el máximo órgano de interpretación constitucional permite interpretar de forma global las garantías prescritas en la CRE.

En relación con la notificación electrónica en materia tributaria en específico, el artículo 50 de la CDC, prescribe que a partir del derecho a la tutela administrativa y jurisdiccional efectiva se encuentra el “[d]erecho a que la notificación por medios electrónicos se circunscriba a sujetos tributarios respecto a los cuales, por su perfil o segmentación, exista evidencia de un acceso ordinario a la informática o conocimientos tecnológicos mínimos”⁵¹. Es menester señalar que este artículo pone de manifiesto la importancia del acceso y los conocimientos tecnológicos que los contribuyentes deben mantener para que dichas notificaciones se puedan efectuar al amparo de la protección de los derechos.

Así mismo, el artículo 48 de la norma *ut supra* establece el “[d]erecho a que las notificaciones se practiquen, con carácter general y de modo preferente, al interesado y en su domicilio. Las notificaciones a personas distintas sólo serán válidas si existen evidencias de que el interesado podrá conocer la notificación [...]”⁵². Esto último es de suma importancia, puesto que si bien la notificación es el derecho por medio del cual se da a conocer un determinado proceso, qué sentido tendría si es que dicha notificación no puede ser conocida

⁴⁹ Causa No. 71-14-CN/19, Corte Constitucional del Ecuador, párr. 44

⁵⁰ La referida sentencia si bien no es especializada en materia tributaria, es de vital importancia puesto que determina las garantías y vulneraciones en caso de una indebida notificación. En ese sentido, al ser una interpretación del artículo 76 de la CRE, las normas concernientes a la tributación puedan ajustarse a las garantías mínimas que la norma suprema preveé para este tipo de actuaciones.

⁵¹ Artículo 50, Carta de Derechos del Contribuyente, 2018.

⁵² Artículo 48, Carta de Derechos del Contribuyente, 2018.

por el contribuyente. Por todo esto, es que la norma antes citada busca evidenciar una correcta notificación, debido a que se toma conciencia de que no todas las personas se encuentran en una misma situación o posibilidad de acceso a los sistemas de notificación electrónica.

7. Procedimiento de las notificaciones electrónicas en el Servicio de Rentas Internas

La implementación de notificaciones electrónicas por parte del SRI somete a los contribuyentes a una serie de pasos para que puedan conocer las actuaciones de la administración tributaria y darse por notificados. A partir de esto, surge la problemática de quién debe realizar las notificaciones. Si por un lado, es la administración tributaria quien debe notificar al contribuyente o, por otro lado, es el contribuyente quien tiene la obligación de hacer seguimiento a toda actuación del SRI y darse por notificado. Esta problemática se examinará a continuación.

7.1. Creación de usuario en la plataforma digital del Servicio de Rentas Internas

En Ecuador, la autoridad tributaria ha implementado un mecanismo de notificación electrónica que se realiza a través del portal web del SRI, más conocido como el buzón del contribuyente. Esta plataforma brinda algunos servicios en línea del SRI, sin embargo, para poder acceder a dichos servicios, el contribuyente debe crear un usuario digital. Al momento de crear una cuenta en esta plataforma, el sujeto pasivo debe firmar un acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, caso contrario no se permite el acceso a esta plataforma. La firma de este acuerdo vincula al sujeto pasivo a ser notificado de forma electrónica desde ese momento.

7.1.1. Acuerdo de Responsabilidad y Uso de Medios Electrónicos

A partir de la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000043 emitida por el SRI, se desprende la regularización que respalda el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, el cual prescribe lo siguiente:

Art. 5.- Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos. - En todos los casos señalados anteriormente, al momento de solicitar por primera vez la «clave de usuario», **el solicitante deberá obligatoriamente suscribir o aceptar el Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos vigente a la fecha.** Al conceder la autorización al tercero, el

sujeto pasivo autorizante acepta los términos y condiciones detallados en el Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos suscrito por dicho tercero.

Para los casos en los que la solicitud se efectúe de manera virtual, la aceptación del Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos será electrónica y reemplazará la suscripción, generando los mismos efectos legales.

En el supuesto de existir actualizaciones al Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, el sujeto pasivo, en caso de estar de acuerdo, deberá aceptarlo en las formas que brinde el sistema del SRI. Esta aceptación reemplaza la suscripción y tendrá los mismos efectos legales. La falta de aceptación restringirá el acceso del contribuyente al portal del SRI [...]⁵³. (énfasis añadido)

De la lectura de esta norma, aparece un conflicto evidente sobre la obligatoriedad que existe para aceptar el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, y el acceso a los servicios que brinda el SRI de manera digital. Si bien la norma habla de un supuesto consentimiento por parte del sujeto pasivo, esto último no es un consentimiento *per se*. El contribuyente no tiene opción alguna de rechazar dicho acuerdo. No está sujeto a decisión, simplemente existen dos alternativas: o acepta el acuerdo y puede acceder al SRI de forma digital; o rechaza el acuerdo y no puede acceder a los servicios digitales de dicha entidad.

A partir de esto, surge la pregunta de si, ¿la notificación electrónica es un derecho o una obligación? Si se analiza con base en el proceso de creación de usuario en la plataforma digital, parecería ser que es una obligación, pues el contribuyente no tiene opción alguna, más que aceptar este tipo de notificaciones. En ese sentido, se desnaturaliza la notificación como derecho.

Las implicaciones de aceptar dicho acuerdo suponen algunas responsabilidades para el contribuyente, entre las cuales, acepta que todas las actuaciones administrativas sean notificadas de manera preferente a través del buzón del contribuyente. Sin embargo, en la práctica profesional lo que se ha podido evidenciar es que el SRI en algunos casos, única y exclusivamente realiza las notificaciones a través del buzón del contribuyente, lo que podría suponer una grave violación al debido proceso. Las razones de dicha vulneración se abordarán a profundidad en el siguiente apartado.

⁵³ Artículo 5, Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000043, Servicio de Rentas Internas, Registro Oficial 154 de 04 de marzo de 2020.

8. Análisis de constitucionalidad de la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 emitida por el Servicio de Rentas Internas

Uno de los principios fundamentales que permiten el correcto funcionamiento de todas las normas que rigen un ordenamiento jurídico, es el principio de jerarquía normativa, el cual se encuentra prescrito en el artículo 425 de la CRE⁵⁴. Este principio se caracteriza por la estructura de que “las normas jerárquicamente superiores son el fundamento de las normas inferiores, excepto la CRE que es la que brinda el sustento a todas las demás normas”⁵⁵. En ese sentido, todas las normas inferiores, como lo son las regulaciones emitidas por el SRI, deberán guardar coherencia con la norma suprema. De esta manera se puede garantizar seguridad jurídica normativa y evitar posibles vulneraciones.

La notificación electrónica a través del buzón del contribuyente se encuentra regulada en la Resolución NAC-DGERCGC16-00000155, mediante la cual se establece qué se entiende por notificación tributaria electrónica y los presupuestos para su validez en los siguientes términos:

[e]s el acto por el cual se hace conocer a una persona natural o jurídica por medio de un mensaje de datos previo haberlo solicitado y consentido a través de la suscripción del acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos, el contenido de las actuaciones del Servicio de Rentas Internas.

La notificación electrónica se entenderá practicada cuando esté disponible en el buzón electrónico personal del sujeto pasivo dentro del portal web del Servicio de Rentas Internas. La Administración Tributaria verificará por medio de sus herramientas informáticas, el día y la hora en que se produjo dicha recepción y sentará la constancia de notificación.

Cuando de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material para notificar electrónicamente, se practicará la notificación en las demás formas establecidas en el Código Tributario según corresponda⁵⁶.

A partir de la normativa antes mencionada, el buzón electrónico es utilizado por la administración tributaria para hacer conocer sus actuaciones.

Empero, para que el sujeto pasivo conozca de dichas actuaciones, debe mantenerse en un constante estado de alerta, ya que al mínimo descuido puede enfrentar serios problemas. Parecería ser, que es obligación del contribuyente estar vigilante a las actuaciones

⁵⁴ Artículo 425, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

⁵⁵ Farith Simon, *Introducción al estudio del Derecho* (Quito: Editora Jurídica Cevallos, 2017), 128.

⁵⁶ Artículo 2, Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155.

que el SRI pueda interponer en su contra. Esto último, ya que el sujeto pasivo debe entrar a la plataforma web del buzón del contribuyente para recién ahí conocer acerca de las notificaciones que la administración tributaria haya efectuado en su contra.

El SRI no cuenta con un sistema complementario de notificación. Si bien en algunas ocasiones la administración tributaria de forma simultánea notifica al correo electrónico y al buzón del contribuyente, no todos los casos corren con la misma suerte. Algunas ocasiones el SRI notifica única y exclusivamente en el buzón del contribuyente, por lo que los usuarios deben entrar permanentemente a revisar la plataforma para evitar estar en un escenario de indefensión.

En un ejemplo hipotético, aparece Patricio de 63 años, quien por falta de costumbre a los dispositivos tecnológicos no ha revisado constantemente su buzón de notificaciones, sin embargo, un día, decide ingresar a la plataforma web. Para poder ingresar, primero; debe tener acceso a internet; segundo, debe contar con un dispositivo electrónico; tercero, debe abrir un navegador web; cuarto, debe ingresar a la plataforma del SRI; quinto, debe ingresar las credenciales correspondientes al usuario web y; por último, abrir el buzón del contribuyente.

Al entrar a la plataforma, se encuentra con que debe una multa excesiva, puesto que nunca se enteró respecto de una determinación tributaria que el SRI había planteado en su contra. Por falta de pago, los intereses subieron abruptamente y Patricio nunca tuvo la oportunidad de defenderse ante dicha actuación o inclusive de pagar la multa inicial para evitar que los intereses eleven el monto a pagar. Como se desprende de este ejemplo, el buzón del contribuyente no está a un *click* de disponibilidad, por lo que su acceso puede suponer un proceso engorroso para quienes deben enfrentar con actuaciones administrativas.

Por otro lado, se encuentra Marisol una chica de 30 años que maneja la tecnología al derecho y al revés, sin embargo, por varios motivos, entre los cuales lleva una vida muy apresurada en su trabajo y familia, se olvidó de revisar el buzón del contribuyente, puesto que además de no ser vital para ella, es un absurdo suponer que Marisol deba entrar a la plataforma web a diario. Un día decide ingresar al sitio web del SRI para revisar la fecha en la que debía realizar su declaración de impuestos y por sorpresa abre el buzón del contribuyente, mediante el cual se encontró con una multa que el SRI había determinado en su contra.

Si bien el sistema de notificación electrónica permite una celeridad en cuanto a los procesos administrativos y su respectiva notificación, como se pudo analizar, esta impone una carga excesiva para el usuario. La notificación electrónica exige que el usuario acceda al sistema del SRI de forma constante y oportuna. Al respecto, se debe considerar que no todas las personas tienen la disponibilidad de tiempo ni de recursos para acceder todos los días de forma constante al portal web del SRI.

Además, se debe mencionar que el SRI no es la única entidad que mantiene este tipo de sistemas de notificación⁵⁷, por lo que, a partir de esta situación, es ilógico pensar que el sujeto pasivo tenga que acceder a varias plataformas digitales, todos los días del año, a distintas horas del día⁵⁸, para ser un ciudadano responsable y verificar cualquier notificación realizada con destino a este último. Por lo anterior, existen varias razones para debatir la constitucionalidad de la norma que contempla este mecanismo de notificación, razones que se expondrán a continuación.

8.1. Vulneración al debido proceso en las garantías de la defensa

Tal y como está diseñado el sistema de notificaciones, hace imposible asegurar que el sujeto pasivo sea verdaderamente notificado y por ende pueda ejercer su derecho al debido proceso en las garantías de defensa. Al respecto, el TDCTQ en el caso número 17510202100070, mencionó que “para que la notificación genere efectos jurídicos, se debe contar con la certeza de que la misma ha sido conocida por su destinatario”⁵⁹; esto debido a que la esencia misma de la notificación es permitir que las partes que intervienen en un proceso puedan emplear los mecanismos de defensa que consideren más adecuados.

⁵⁷ Existen ciertas entidades del Estado que mantienen un sistema de notificaciones en el que las personas deben ingresar de forma constante a los sistemas digitales. Entre estos, se encuentra la Agencia Nacional de Tránsito y la Agencia Metropolitana de Tránsito. Además, los Municipios en materia tributaria emiten liquidaciones masivas por determinaciones y solo lo publican en su gaceta tributaria en la web. Empero, a los involucrados no les llega nada en particular y el término para impugnar corre desde su carga en la gaceta. Estos casos mantienen el mismo problema. Los involucrados son quienes deben mantenerse al tanto de las actuaciones que se puedan presentar en su contra.

⁵⁸ Si bien el artículo 114 del CT prescribe los horarios en los que resulta efectiva las notificaciones tributarias para dar inicio al cómputo de días y presentar cualquier recurso ante la administración pública, esto último no quita la carga del contribuyente en estar en constante alerta, pues de todas formas “[l]a administración tributaria podrá notificar los actos administrativos dentro de las veinticuatro horas de cada día, procurando hacerlo dentro del horario del contribuyente o de su abogado procurador. Para efectos de este artículo, si la notificación fuere recibida en un día u hora inhábil, surtirá efectos el primer día hábil o laborable siguiente a la recepción”.

⁵⁹ Causa No. 17510202100070, párr. 5.

Por consiguiente, respecto a la garantía de la defensa, el TDCTQ expresó que debe

considerarse que a través de la efectiva notificación de un acto administrativo (liquidación de pago), se le permite al contribuyente que actúe en consecuencia, ya sea para presentar su reclamo en vía administrativa, para impugnarlo directamente en vía judicial, o para pagarlo directamente de estar conforme con la obligación determinada, por lo que, cualquier acto u omisión de la administración tributaria que impida el ejercicio de cualquiera de las acciones que le asiste al contribuyente, acarrea indefectiblemente una vulneración a su derecho a la defensa ⁶⁰.

A partir del análisis que realiza el TDCTQ se desprende que si la notificación no cumple con los fines predispuestos por la norma, termina en una grave vulneración a la defensa de los sujetos pasivos.

Con la llegada de la tecnología, el SRI se ha otorgado un rol acomodado, en el que únicamente coloca sus actuaciones en el buzón del contribuyente y se deslinda de la responsabilidad de que dicha notificación efectivamente sea conocida por los sujetos pasivos. La autoridad tributaria trata de legalizar esta comodidad y evade su responsabilidad bajo el acuerdo de responsabilidad de usos de medios electrónicos, del cual como ya se mencionó, no se desprende de una aceptación del contribuyente, sino más bien de una exigencia por parte del SRI. En ese marco de ideas, el TDCTQ también señaló que:

la notificación no solo implica el mero acto de colocarla en la bandeja de un buzón electrónico, sino que la administración debe tener la plena certeza de que el contribuyente la ha descargado, verificando su apertura, pues de nada sirve argumentar que se ha colocado en el buzón, si la notificación no ha cumplido su cometido que es el de darse a conocer para producir los efectos jurídicos correspondientes⁶¹.

Por consiguiente, no es obligación del sujeto pasivo estar en constante vigilancia de las actuaciones del SRI. Es la autoridad tributaria quien debe emplear todos los mecanismos necesarios para hacer conocer a los contribuyentes de las actuaciones en las que sean partícipes. Es un absurdo considerar que el sujeto pasivo debe mantener el control de dichas notificaciones y que inclusive se vean vulnerados sus garantías de defensa en caso de descuido mínimo.

⁶⁰ Causa No. 17510202100070, párr.19.

⁶¹ Causa No. 17510202100070., párr. 20.

Lamentablemente, la “irregular notificación a un buzón que genera el SRI, [...] ha demostrado que el contribuyente no puede tener ni la menor certeza, mucho menos intuición de que, el SRI podría o no iniciarle un proceso de determinación, lo cual sin duda alguna genera indefensión”⁶². En esa línea de ideas, definitivamente, la notificación que se realiza única y exclusivamente ante el buzón del contribuyente genera una grave vulneración a la defensa.

8.2. La notificación electrónica y la vulneración de acceso a la justicia

Es importante mencionar que la accesibilidad que mantienen las personas a los recursos digitales no es del todo completa. El último estudio realizado en el 2022 por el Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, INEC, respecto de tecnologías de la información y comunicación, se desprende que de la totalidad de la población ecuatoriana; el 60,4% tiene hogares con acceso a internet; el 69,7% corresponde a personas que utilizan internet⁶³; el 58,8% son personas que tienen un celular activado; el 52,2% corresponde a personas que tienen un teléfono inteligente y; el 8,2% comprende a personas con analfabetismo digital⁶⁴.

Si bien existe un sesgo en la verificación de datos, puesto que no todas las personas incluidas en el estudio son contribuyentes, se puede verificar que de todas formas existe un rango seguro en el que a varios sujetos pasivos se les dificulta el acceso a plataformas digitales, lo que consecuentemente restringe su acceso para verificar posibles notificaciones de la autoridad tributaria.

En ese sentido, es importante precisar que el artículo 75 de la CRE prescribe el acceso a la justicia, garantía que se vulneraría si los sujetos pasivos no pueden conocer acerca de las actuaciones de la administración por falta de recursos. Las implicaciones que se desprenden a partir de la falta de conocimiento de las notificaciones son algunas, entre las cuales, los contribuyentes se pueden ver impedidos de acceder a la justicia por la imposibilidad de impugnar, reclamar o contestar las determinaciones tributarias realizadas

⁶² Causa No. 17510202100070., párr. 20.

⁶³ Para esta cifra se toma en consideración el uso de internet en los últimos 12 meses.

⁶⁴ “Tecnologías de la Información y Comunicación-TIC 2022”, *Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*, <https://www.ecuadorencifras.gob.ec/tecnologias-de-la-informacion-y-comunicacion-tic-2022/>, (último acceso 8/10/2023).

por el SRI. Todo esto, por no haber podido conocer de las notificaciones cargadas única y exclusivamente en el buzón del contribuyente.

Al respecto, si bien no es materia tributaria, cabe mencionar que en la sentencia No. 71-14-CN/19, en materia de tránsito, la CCE concluyó que el término para que el propietario de un vehículo presente una impugnación “será contado a partir del momento en que se realizó efectivamente la notificación, **la cual no se verifica por la sola difusión de la citación en una página web**”⁶⁵(énfasis añadido).

Además, la CCE en el caso señalado *ut supra* también ha dictado que:

51. [...] para garantizar la manera más efectiva el derecho a la defensa corresponde insistir que en todos los casos la notificación deberá ser realizada por el medio más eficaz y adecuado, recayendo siempre esta obligación en la autoridad de tránsito competente, por lo que, para cumplir con este deber y así garantizar el derecho de contradicción, se tendrá que implementar los mecanismos que permitan mantener una base de datos adecuada a efectos de la notificación oportuna [...]

52. En consecuencia, **no puede considerarse que se ha cumplido con la notificación [...], por su sola difusión en un portal web**, ya que la autoridad de tránsito deberá buscar los medios más eficaces y adecuados para dar a conocer al propietario del vehículo sobre la contravención [...]

53. Las notificaciones podrán efectuarse por cualquier medio, incluyendo la vía electrónica; al respecto **será obligación de la autoridad de tránsito notificar por el medio más adecuado** en función de cada caso [...]⁶⁶. (énfasis añadido).

Al ser esta una decisión constitucional, se convierte en un precedente vinculante que deberá ser observado en toda materia referente a la notificación electrónica, lo que inmiscuye al análisis del presente trabajo.

A partir de la sentencia antes mencionada, por analogía, se desprende que en materia tributaria si bien no hay contravenciones de tránsito, sí existen determinaciones emitidas por parte del SRI. En ese sentido, es la autoridad tributaria quien tiene la obligación de notificar al contribuyente por el medio más adecuado en cada caso.

Desde este último punto, surge la interrogante ¿el buzón del contribuyente es el medio más adecuado para todos los sujetos pasivos del Ecuador? La respuesta es clara, no todos los ecuatorianos enfrentan una misma situación. Es evidente que las notificaciones

⁶⁵ Causa No. 71-14-CN/19, Corte Constitucional del Ecuador, párr. 44.

⁶⁶ Causa No. 71-14-CN/19, Corte Constitucional del Ecuador, párr. 51, 52 y 53.

emitidas única y exclusivamente a través del buzón del contribuyente no son el medio más adecuado para todos.

Consecuentemente, si bien la autoridad tributaria ha buscado un mecanismo de celeridad que permite disminuir la carga administrativa que requieren las notificaciones, lo ha hecho a costa de distintas vulneraciones. La restricción de acceso a la justicia, debido al proceso, a la defensa y demás derechos y garantías conexos inherentes a los sujetos pasivos se ven afectados por la modalidad de estas notificaciones.

Empero, pueden existir medios eficaces y adecuados para realizar estas notificaciones. Si bien se pueden utilizar herramientas tecnológicas, también se debe explorar la opción de que estas actuaciones vayan acompañadas de métodos complementarios que garanticen el respeto de todos los derechos de los contribuyentes. Caso contrario, se restringe el acceso a la justicia de quienes no pueden acceder de forma constante y oportuna al buzón del contribuyente.

9. Legislación comparada en materia de notificación electrónica tributaria y recursos digitales complementarios

El avance de la tecnología ha permitido que varios países cuenten con un sistema digitalizado de notificaciones. El principal motivo es la celeridad con que estos procesos se pueden llevar a cabo. Sin embargo, para precautelar el respeto de los derechos de los contribuyentes, algunos países han adoptado mecanismos que permiten, al mismo tiempo, realizar notificaciones electrónicas tributarias y proteger los derechos de sus sujetos pasivos.

9.1. España

España es uno de los países que ha implementado las notificaciones electrónicas tributarias acompañadas de otros mecanismos de comunicación. El artículo 41 de la Ley 39/2015 prescribe que “[l]as notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía”⁶⁷. No obstante, la misma norma en el mismo artículo, menciona que aquellas personas

⁶⁷ Artículo 41, Ley 39/2015 [regula los derechos y garantías mínimas que corresponden a todos los ciudadanos respecto de la actividad administrativa], BOE de 02-10-2015.

que no estén obligados a recibir notificaciones electrónicas, podrán decidir y comunicar en cualquier momento a la Administración Pública, mediante los modelos normalizados que se establezcan al efecto, que las notificaciones sucesivas se practiquen o dejen de practicarse por medios electrónicos⁶⁸.

Esta norma pone a disposición facultativa del contribuyente el sistema de notificaciones electrónicas. Ahora bien, cabe mencionar que uno de los puntos interesantes que trae esta legislación es que además de que las notificaciones se deban realizar en el sistema electrónico configurado para el efecto, también se deben enviar avisos a otros medios de comunicación. Esto permite asegurar que el contribuyente conozca a toda costa las actuaciones de la administración. Tal es el sentido literal de la norma que menciona que

[c]on independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única. La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida⁶⁹.

Si bien esta norma trae una solución interesante, también salta un punto en contra. Al final del mencionado inciso se prescribe que, en ausencia de avisos de notificación, de igual forma la notificación es considerará válida. A partir de esto, surge una importante pregunta, ¿Cuál es el incentivo de la administración para realizar estos avisos si de igual forma en omisión a estos, la notificación será válida? La administración tributaria con pretexto de acelerar sus procesos y despachar la acumulación de pendientes que mantiene, puede faltar a su deber de diligencia en cuanto a los envíos de avisos, en todo caso, no tendrá penalización alguna respecto de la notificación emitida.

Seguramente, el lector anticipó la existencia de obligatoriedad de relacionarse electrónicamente con las administraciones públicas de España, a partir de la norma descrita en el apartado anterior. Sin embargo, es preciso señalar que si bien la legislación española ha traído el concepto de obligatoriedad, esto no se aplica en todos los casos. El artículo 14 de la Ley 39/2015 prescribe que

⁶⁸ Artículo 41, Ley 39/2015, 2015.

⁶⁹ Artículo 41, Ley 39/2015, 2015.

[r]eglamentariamente, las Administraciones podrán establecer la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos quede acreditado que tienen acceso y disponibilidad de los medios electrónicos necesarios⁷⁰.

Al respecto, si la administración desea establecer criterios de obligatoriedad, tiene el deber de determinar que las personas a quienes pretende someter a esta tipo de notificaciones, cuenten con todos los recursos necesarios para poder acceder a las plataformas digitales⁷¹. En este caso, la legislación española es consciente de que no todas las personas se encuentran en una misma situación y por lo mismo sería ilógico someter a todos a este tipo de notificaciones.

9.2. Brasil

Otra de las legislaciones que ha apoyado el sistema de notificaciones electrónicas con otros mecanismos de comunicación es Brasil. El artículo 23 del Decreto 70.235/72 prescribe que la notificación se podrá realizar en el domicilio tributario electrónico, el cual es facultativo y a disposición del sujeto pasivo⁷². Sin embargo, la norma antes citada promueve beneficios para que más personas se incluyan en este sistema de notificaciones, entre los cuales se encuentran los plazos y días de notificación, avisos a través de otros mecanismos de comunicación, servicios digitales específicos, entre otros⁷³.

Sin perjuicio de lo anterior, una vez se haya creado este domicilio tributario electrónico, la plataforma digital permite registrar hasta tres medios de comunicación, ya sean números de teléfono para enviar mensajes de texto o correos electrónicos. Es así, que, la administración cada vez que realiza una notificación en el buzón del contribuyente, además deberá dar aviso en los demás medios de comunicación solicitados por el sujeto pasivo. De esta manera, efectivamente se puede garantizar de mejor manera, que los contribuyentes, conozcan de las actuaciones efectuadas en sus contras y puedan ejercer debidamente el derecho a la defensa.

⁷⁰ Artículo 14, Ley 39/2015, 2015.

⁷¹ En Ecuador, existe un razonamiento inverso. Primero, se obliga a los contribuyentes que deseen acceder a los servicios en línea del SRI, a ser notificados de forma electrónica y solo si, de forma posterior, se verifica que existe una imposibilidad técnica o material se podrá acudir a los otros tipos de notificación prescritos por el Código Tributario.

⁷² Artículo 23, Decreto 70.235/72.

⁷³ Artículo 23, Decreto 70.235/72.

10. Soluciones y recomendaciones

Del análisis de legislaciones comparadas, surgen algunas recomendaciones que finalmente la autoridad tributaria ecuatoriana puede implementar para solucionar la vulneración que comete en materia de notificación electrónica. Con base en las facultades que el artículo 7 del CT atribuye al SRI⁷⁴, se sugiere lo siguiente:

Primero, reformar el acuerdo de responsabilidad de usos de medios electrónicos, aprobado mediante el artículo 1 de la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000043⁷⁵. Idealmente, se debería implementar un acuerdo que permita que el sujeto pasivo tenga la opción de aceptar o rechazar la notificación a través del buzón del contribuyente. En caso de rechazo, se debería poder optar por cualquier medio de notificación prescrito en el artículo 107 del CT⁷⁶.

Segundo, derogar la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 con base en que la misma establece que se realizará la notificación única y exclusivamente a través del portal web del SRI. Esta Resolución no implementa otros mecanismos que complementen la notificación electrónica. En consecuencia, la normativa no crea responsabilidad alguna sobre la autoridad tributaria, más que de cargar sus actuaciones en el buzón del contribuyente.

Esto hace que el SRI se deslinde de verificar si el sujeto pasivo finalmente conoció dicha notificación. Así mismo, la Resolución antes mencionada no toma consideración alguna respecto de aquellas personas que no tienen los mecanismos adecuados para recurrir de forma constante a la plataforma web.

Seguramente, habrá quienes argumenten que a partir de la sentencia emitida por el TDCTQ en el caso No. 17510202100070⁷⁷, la vulneración al debido proceso de los contribuyentes se encuentra regulada. Sin embargo, es preciso señalar que la decisión del TDCTQ no es vinculante, por lo que el problema de vulneración a la defensa de los contribuyentes no se encuentra regulada. Dicha sentencia es un precedente importante a favor de los contribuyentes, pero no impide que la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 siga siendo aplicada en la forma en la que la autoridad tributaria la ha aplicado hasta la fecha.

⁷⁴ Artículo 7, Código Tributario, 2005.

⁷⁵ Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000043.

⁷⁶ Artículo 107, Código Tributario, 2005.

⁷⁷ Causa No. 17510202100070, Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Quito, 21 de marzo de 2022.

En todo caso y de forma subsidiaria para aquellos que consideren que la vulneración al debido proceso se encuentra resuelta por la sentencia antes mencionada, cabe mencionar que la misma únicamente estableció que se entenderá notificado una vez se verifique la descarga de la determinación tributaria. Sin embargo, ¿qué sucede si el contribuyente mira que tiene una notificación y simplemente no decide descargarla? En este caso, es la autoridad tributaria quien se vería imposibilitada de poder apelar a la buena fe de todos los contribuyentes para darlos por notificados. Parecería ser que no es la alternativa más adecuada.

Tercero, se sugiere emitir una nueva resolución por parte del SRI mediante la cual la notificación electrónica deba ir acompañada de avisos en distintos medios electrónicos de comunicación. Se debería incluir al menos tres avisos por medio de los cuales se da a conocer al sujeto pasivo que ha sido notificado por el SRI. Estos avisos deberían realizarse, ya sea por mensajes de textos a través de números telefónicos (SMS) y/o correos electrónicos. Se debería poner a disposición del contribuyente la manera en la que desea distribuir estos avisos.

Respecto de esta tercera recomendación puede haber quienes se cuestionen si el mecanismo de avisos efectivamente protegería el debido proceso de los sujetos pasivos. La respuesta es afirmativa: el contribuyente elige dónde ser notificado. Además, la simplicidad de esta alternativa responde a las necesidades de cada persona. Por ejemplo, para una persona puede ser malo que le notifiquen por el SMS porque viaja mucho y prefiere que le llegue por correo electrónico. Para otra persona, puede ser lo contrario, debido al restringido acceso a internet que mantiene, por lo que el SMS puede ser la mejor opción.

Asimismo, recibir un correo electrónico o mensaje de texto al número de teléfono, no implica que el contribuyente deba seguir todo un procedimiento engorroso y de difícil acceso. Simplemente, la notificación llega al dispositivo móvil. Esto implica que el contribuyente no deberá generar esfuerzo alguno para conocer sobre dichas notificaciones, pues este sistema es mucho más familiar para quienes tienen un mayor acercamiento a estos dispositivos. Respecto del correo electrónico, inclusive hay quienes cuentan con la aplicación descargada en sus celulares, lo que permite de igual forma tener un acceso más directo y rápido a este mecanismo *versus* el buzón del contribuyente.

De todas formas, el contribuyente podrá decidir si los avisos de notificaciones desea únicamente por mensaje de texto, por correo electrónico, o en ambos medios de comunicación. Se debe precisar que esta argumentación únicamente aplica para aquellos quienes han consentido, en todo el sentido de la palabra, que se les notifique de forma electrónica. Para aquellos que deseen ser notificados por los medios tradicionales, se deberán observar los procedimientos correspondientes.

Cuarto, se debería reformar el artículo 107 numeral 7 del CT. El objetivo sería prescribir que las notificaciones por sistemas electrónicos se entenderán realizadas siempre y cuando existan avisos de dichas notificaciones en otros medios de comunicación. El objetivo es expandir la difusión de las notificaciones emitidas y de esta manera evitar que el contribuyente se quede en indefensión. En ese sentido, el artículo quedaría de la siguiente manera:

Art. 107.- Formas de notificación.- Las notificaciones se practicarán:

7. Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares, siempre que éstos permitan confirmar inequívocamente la recepción [y cuenten con avisos complementarios en otros medios de comunicación]⁷⁸;

De esta manera, junto con las recomendaciones antes mencionadas, se solucionaría de alguna manera la vulneración al debido proceso, defensa y acceso a la justicia de los contribuyentes. Deontológicamente, las regulaciones guardarían coherencia con la CRE, norma suprema mediante la cual se reconoce los derechos y garantías antes mencionados.

11. Conclusión

Las notificaciones electrónicas tributarias no son inconstitucionales, empero, la manera en que se encuentran reguladas en la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155 sí lo son. El presente trabajo analizó la vulneración al debido proceso con base en este tipo de notificaciones. Para este propósito, en primer lugar, se ha conceptualizado el debido proceso desde varias aristas. La primera, como definición jurídica, la cual recoge la naturaleza de este derecho y su reconocimiento como derecho humano fundamental; y la

⁷⁸ Artículo 107.7, Código Tributario, 2005.

segunda, a partir de una conceptualización de la norma suprema, la cual recoge las garantías que se encuentran presentes en el debido proceso. Un ejemplo de aquello, la garantía de defensa con la que deben contar las personas frente a cualquier actuación en la que se determine sobre sus derechos.

Para analizar el tema desde una perspectiva tributaria, se desarrolló los principios tributarios relacionados al debido proceso. Esto último con el objetivo de evidenciar la relación existente entre el Estado y el contribuyente. De esta manera, se puede analizar la sensibilidad que mantiene el derecho tributario, con base en la relación directa que mantiene con el patrimonio de las personas. Además, se estudió la armonía que debe existir entre las normativas tributarias y la CRE.

Luego, el análisis se centró específicamente en las notificaciones tributarias, para lo cual se buscó una conceptualización a partir del CT y las interpretaciones que la CCE ha mencionado al respecto, toda vez que estos criterios generan un precedente vinculante, incluso en materia tributaria. Para este análisis, también se estudió lo señalado por la CDC, a partir de lo cual se concluyó que las notificaciones tributarias electrónicas deberán guardar un sentido de coherencia con la accesibilidad y recursos que mantienen los sujetos pasivos para acceder a estas plataformas digitales.

Consecuentemente, para analizar la practicidad del tema abordado, se señaló el procedimiento necesario para la creación de usuario en la plataforma digital del SRI, a partir del cual se desprende la obligatoriedad de firmar el acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos. Se ultimó, que a partir de esta perspectiva, la notificación electrónica no se consideraría un derecho sino que parecería ser una obligación a la que el contribuyente se encuentra sometido.

Con el propósito de examinar la temática central de este estudio, se llevó a cabo un análisis de compatibilidad entre la CRE y la Resolución No. NAC-DGERCGC16-00000155. Como resultado, se determinó que las notificaciones realizadas únicamente por el buzón del contribuyente atentan contra el debido proceso en las garantías de la defensa y acceso a la justicia. Los argumentos de esta inconstitucionalidad se desprenden de que; primero, el hecho de que el SRI coloque sus actuaciones en el buzón, no asegura que el contribuyente efectivamente las conozca; segundo, a partir de los datos arrojados por el INEC existen

algunas personas que no cuentan con internet, dispositivos electrónicos y que inclusive existen analfabetos digitales.

No es ajeno a la realidad que existen personas a las que se les dificulta el acceso a recursos electrónicos y como resultado de esto, el ejercicio de sus derechos. En ese sentido, asumir que el contribuyente tiene la obligación de estar en constante alerta de las notificaciones que posiblemente emita la administración tributaria es peligroso. El buzón del contribuyente puede restringir el debido proceso de aquellos quienes no pueden acceder a estos sistemas de forma recurrente.

Finalmente, se presentó un análisis de legislación comparada, mediante las cuales se presentaron recursos digitales complementarios a las notificaciones electrónicas. Por consiguiente, la experiencia de otros países sirvió de base para presentar recomendaciones respecto de reformas y derogaciones necesarias que se deberían realizar para garantizar el derecho de los contribuyentes.

Se recomendó reformar la Resolución No. NAC-DGERCGC21-00000043 para permitir que los contribuyentes tengan la opción de aceptar o rechazar las notificaciones electrónicas. De forma complementaria, se sugirió emitir una nueva resolución, mediante la cual se incluyan mecanismos de comunicación complementarios para dar aviso de las notificaciones realizadas por el SRI, entre ellas, mensajes de texto y/o correos electrónicos. Por último, se sugirió la reforma del CT para que las notificaciones a través de plataformas digitales sean válidas únicamente si se realizan avisos complementarios sobre dichas notificaciones.

Con base en los argumentos previamente expuestos, se ha contestado a la pregunta de investigación de si las notificaciones electrónicas que se realizan únicamente a través del buzón del contribuyente atentan contra los derechos del debido proceso. La respuesta es afirmativa, la notificación electrónica tributaria tal y como se encuentra regulada a la presente fecha incurre en vulneraciones de debido proceso.

No se trata de interponer un criterio en contra de los sistemas electrónicos de notificaciones tributarias, de hecho, la postura es favorable. No se pone en duda que estos medios digitales han mejorado los tiempos y la velocidad con que la administración tributaria da a conocer sus actuaciones, empero, ¿a qué costo? Lamentablemente, el precio de la mala

aplicación de estos sistemas recae sobre los contribuyentes, tras una vulneración flagrante a su derecho de debido proceso y demás garantías conexas.