

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR  
SEDE ECUADOR**

**AREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRIA EN DERECHO  
MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“LA DECLARACION TRIBUTARIA  
EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA CENTRAL  
ECUATORIANA,  
SU CORRECTA ADAPTABILIDAD Y APLICACIÓN  
A MEDIOS ELECTRÓNICOS.”**

**PABLO XAVIER CADENA MERLO**

**2004**

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

.....  
**Pablo Xavier Cadena Merlo**  
**27 de septiembre del 2004**

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR  
SEDE ECUADOR**

**AREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRIA EN DERECHO  
MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“LA DECLARACION TRIBUTARIA  
EN LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA CENTRAL  
ECUATORIANA,  
SU CORRECTA ADAPTABILIDAD Y APLICACIÓN  
A MEDIOS ELECTRÓNICOS.”**

**PABLO XAVIER CADENA MERLO**

**2004**

**TUTOR:  
DR. JOSE VICENTE TROYA JARAMILLO**

**QUITO - ECUADOR**

## Abstract

El presente trabajo gira en base a dos elementos principales; en primer lugar se pretende dejar claramente especificada y analizada la definición y características de la declaración tributaria, su trascendental importancia como un deber formal respecto de la determinación tributaria, y su consecuente utilidad frente a los principales impuestos relacionados con la administración tributaria central ecuatoriana.

El segundo elemento de carácter trascendental, es el análisis de los fundamentales aspectos relacionados con la declaración tributaria realizada por medios electrónicos, como son, entre otros, el principio de neutralidad tecnológica y el tratamiento de la firma electrónica. De una manera más bien crítica, analizamos además en el segundo capítulo, cierta documentación constante en soportes físicos o electrónicos desarrollada íntegramente por el Servicio de Rentas Internas, relacionada con el proceso mismo de las declaraciones electrónicas, así como, las múltiples resoluciones emitidas el efecto, por la administración tributaria.

Lo anterior, debidamente apoyados en la más reciente doctrina internacional aplicable.

Las conclusiones de este trabajo persiguen aportar con algunos lineamientos tendientes a viabilizar la legalidad de la declaración tributaria por medios electrónicos en nuestro país.

## **Tabla de contenido:**

### **La Declaración Tributaria en la Administración Tributaria Central Ecuatoriana, su correcta adaptabilidad y aplicación a Medios Electrónicos.**

Aproximación al tema .....	6
Capítulo I	
1. Antecedentes .....	10
1.a) La Obligación Tributaria Material, su nacimiento y exigibilidad (pluralidad de conceptos en el Ecuador) .....	10
1. b) Deberes formales .....	14
1. c) La Potestad Determinadora de la Administración y la Determinación Tributaria, relación y generalidades .....	19
2. La Declaración Tributaria .....	32
Capítulo II	
1. Presentación de Declaraciones Tributarias a través de internet, antecedentes ....	44
1. a) Internet .....	44
1. b) Nuevo enfoque de la Administración Tributaria .....	48
1. c) Firma Electrónica y Principio de Neutralidad Tecnológica .....	58
2. Resolución 1065 .....	63
2. a) Comprobante electrónico de pago .....	65
2. b) Uso de claves .....	67
2. c) Acuerdo de responsabilidad y uso tecnológico .....	69
3. Conclusiones .....	80
Bibliografía	
Anexos	
- pantalla denominada “Identificación del Contribuyente”	
- Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos	

**La Declaración Tributaria**  
**en la Administración Tributaria Central Ecuatoriana,**  
**su correcta adaptabilidad y aplicación a Medios Electrónicos.**

**Aproximación al tema:**

Es prudente, con el objeto de establecer el fundamental papel, función e importancia de la declaración tributaria, iniciar el presente trabajo, a manera de aproximación al tema, definiendo claramente nuestra posición respecto de ciertos aspectos doctrinariamente estratégicos relacionados con el complejo fenómeno impositivo.

Sin desconocer la condición complementaria del Derecho Tributario Formal o Administrativo, respecto del Derecho Tributario Material, el mismo que se basa en la potestad del Estado para crear, modificar o suprimir tributos, consideraremos como punto de partida, que el inmediato efecto jurídico producido por la realización concreta del hecho imponible, no es el derecho de crédito a favor del Estado originado por el nacimiento de la obligación tributaria sustantiva, según se desprende del explicativo enfoque estático del fenómeno tributario. Concordamos en que con la realización del hecho imponible, conjuntamente con el nacimiento del deber jurídico particular de pagar el tributo por parte del contribuyente, ejercitando debidamente su potestad administrativa, la administración respectiva podrá pretender su prestación.

Entre el mencionado deber jurídico particular de pago y la pretensión de la prestación, surgen por un lado, las llamadas por José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, impulsores originarios del doctrinario enfoque dinámico del fenómeno tributario “situaciones subjetivas pasivas del administrado”, clasificadas en base a la posibilidad de que exista o no, correlativamente al deber de pagar el tributo por parte del administrado, un derecho subjetivo de crédito de la administración, como deberes jurídicos obligacionales y no obligacionales respectivamente, y complementadas dinámicamente con los deberes jurídicos de hacer, no hacer y soportar, además, con la cuota tributaria y otras prestaciones (intereses de mora o sanciones) relacionadas con el deber jurídico de dar; y, por otro, las llamadas “situaciones subjetivas activas de la administración” diferenciándose fundamentalmente entre sus dos primeras categorías designativas, por la concesión o no a la Administración, por parte del ordenamiento jurídico respectivo, de una vía procesal que le permita poner en marcha la tutela jurídica estatal, con el fin de exigir al administrado que cumpla un determinado deber<sup>1</sup>.

Cabe puntualizar nuestra disensión de la aceptación por parte de los autores de dicho enfoque dinámico, respecto de la generación del citado deber jurídico de pagar el tributo por parte del contribuyente, aún en los tributos de tipo auto-liquidable; textualmente, una de sus principales conclusiones manifiesta, “Lo que nacerá, en tal caso, inmediatamente y sólo de la realización del hecho imponible es un deber jurídico particular de pagar el tributo (y ello incluso en los supuestos en que se

---

<sup>1</sup> Pérez de Ayala José Luis y González Eusebio, “*Curso de Derecho Tributario*”, Tomo I, sexta edición, Editoriales de Derecho Reunidas, (pp. 111 hasta 131)

vincula a aquella realización una auto-liquidación y correlativo ingreso a cargo del contribuyente)”<sup>2</sup>.

Considero adecuado, acoger la diferenciación expuesta por el tratadista Pascuale Russo, respecto del tratamiento a los tributos de tipo auto-liquidable, en los cuales no considera aplicable la fase de liquidación “a la cual se conecta el nacimiento de la obligación”, en virtud de que en dicho tipo de tributos “la realización del hecho imponible determina exclusivamente la necesidad de cumplir la prestación impositiva por parte del sujeto pasivo, excepto el sucesivo control de su exacto cumplimiento por parte de la administración ...”<sup>3</sup>. Además de ser aceptado el criterio expuesto en el párrafo anterior, por el tratadista Salvatore Sammartino, me parece prudente considerar su práctico y gráfico enfoque, apoyándose en el cumplimiento de deberes formales por parte del contribuyente, en el caso de los tributos liquidables, por efecto de su cuantificación, y en el caso de los auto-liquidables, denominados por dicho autor “sin liquidación”<sup>4</sup>, el no requerimiento de cumplir con deberes formales, sino exclusivamente, la generación del pago de la obligación por parte del contribuyente.

En definitiva, concordamos en que concretado el hecho generador, en el caso de los tributos de tipo auto-liquidable, además de generarse el nacimiento de la obligación tributaria material y subsiguiente derecho de crédito a favor del estado, la respectiva administración, en base a su potestad administrativa, se limitará a controlar el cumplimiento de su justo pago, y de ser el caso, se cumpla con las respectivas

---

<sup>2</sup> Pérez de Ayala José Luis y Gonzáles Eusebio, “*Curso de Derecho Tributario*”, Tomo I, sexta edición, Editoriales de Derecho Reunidas, (pp. 122).

<sup>3</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXIII, “La Obligación Tributaria”, Russo Pascuale (pp. 17, 18)

<sup>4</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 318, 319)

sanciones. Concretado el hecho generador, el estado, forzosa y automáticamente obtienen el derecho de crédito en tributos originariamente exigibles como son los de tipo auto-liquidable, y tal es así, que el sujeto pasivo se encuentra obligado, con el objeto de obtener ciertos derechos, además de auto liquidar el tributo en base a las normas pertinentes (sin que en éste punto se genere acto administrativo de ningún tipo), a reconocer el derecho de crédito a favor del estado, pulverizándose en virtud de tal actitud la supuesta pretensión de cobro del estado, limitándose la administración respectiva, exclusiva y posteriormente a cumplir con actividades de control.

Comenzando a delimitar el tema objeto de estudio, resaltamos en consecuencia, de manera ordenada y en consideración a los tributos de tipo liquidable, dentro de la vida real de la obligación tributaria de dar, principal o material, es decir, la que con ocasión de “su cumplimiento produce la disminución del patrimonio del contribuyente y el acrecentamiento del que corresponde a la entidad acreedora”<sup>5</sup>: su nacimiento, los consecuentes poderes de la administración, su exigibilidad y extinción (complementándose, en base al posible derecho de crédito de la administración, el nacimiento con la exigibilidad).

---

<sup>5</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “ *Derecho Tributario Material*”, UASB, 2003

## CAPITULO I

### **1. Antecedentes:**

#### **1. a). La Obligación Tributaria Material,**

#### **su nacimiento y exigibilidad (pluralidad de conceptos en el Ecuador):**

Es prudente anotar que el vigente Código Tributario Ecuatoriano en el Capítulo II, del Título II, de su Libro I, aceptando que la obligación tributaria nace al producirse el hecho imponible, se apega aparentemente de manera radical, según su artículo 17, a la doctrinaria tesis declarativa, relacionada con la definición de la fuente de las obligaciones tributarias, misma que mantiene, podríamos decir, mayores puntos de afinidad con el desgastado enfoque estático del fenómeno impositivo y que además, resulta insatisfactoria al fundamentar el nacimiento de la obligación tributaria en los tributos de tipo liquidable. Sin embargo, diferencia oportuna y acertadamente, en el siguiente artículo, el nacimiento de la obligación tributaria, de su exigibilidad, aceptando además transparentemente, desde mi personal punto de vista, el nuevo enfoque dinámico del fenómeno tributario.

Haciendo referencia, por otro lado, a la tesis doctrinaria constitutiva, relacionada con la definición de la fuente de las obligaciones tributarias, según la cual, dichas obligaciones se constituyen y son exigibles únicamente a partir del acto administrativo expreso tendiente a establecer su existencia y monto, es de mencionar

que según el numeral 2 del referido artículo 18 del Código Tributario, a falta de disposición legal expresa, relacionada con la fecha de exigibilidad de la obligación tributaria, dicha exigibilidad se cumplirá desde el día siguiente de la notificación, “cuando por mandato legal corresponda a la Administración Tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación”.

Paralelamente, la vigente Ley Orgánica de Aduanas, en relación a la obligación tributaria aduanera, cita textualmente que ésta “nace al momento de la aceptación de la declaración por la administración aduanera”<sup>6</sup> (específicamente en el caso de impuestos aduaneros), disposición legal que al igual que la citada en el párrafo anterior, mantiene tintes de tratamiento tributario europeo (con excepción del italiano). Respecto del tratamiento europeo, he de referirme al español y específicamente al comentario a manera de crítica que realiza el tratadista Sánchez Serrano al artículo 101<sup>7</sup> (capítulo III denominado El procedimiento de gestión tributaria) de la Ley General Tributaria, en relación con la “Provocación de una Actividad Administrativa”, mismo que textualmente dice: “La Administración no debería mantenerse inactiva ante una declaración, sino que debería, en ejercicio de sus funciones comprobadora, liquidadora, sancionadora, etc., hacer derivar de su presentación cuantas consecuencias fueren legalmente oportunas.”<sup>8</sup>, deducción ésta, originada de varias disposiciones legales según las cuales, al Administración “una vez recibida la declaración [realizará un somero examen] de la misma, [practicará la liquidación provisional], [practicará la declaración definitiva]”....

---

<sup>6</sup> Vigente Ley Orgánica de Aduanas Ecuatoriana, art, 13.

<sup>7</sup> Vigente Ley General Tributaria Española, “Art. 101.- La gestión de los tributos se iniciará: a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el art. 36 de esta Ley. b) De oficio. c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos. d) Por denuncia pública.”

<sup>8</sup> Amoros Rica Narciso (dirigido por), Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, “Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras”, Tomo II, Ley General Tributaria, Editoriales de Derecho Reunidas, Artículos 90 al final, Sánchez Serrano Luis, (pp. 45).

El tratadista italiano Gian Antonio Micheli, en consideración a la excepción del tratamiento tributario italiano, mencionado en el párrafo anterior, al referirse a la potestad de imposición y específicamente a una de sus finalidades (tendiente a corregir o sustituir la iniciativa del contribuyente), relacionada con el “control del comportamiento del sujeto pasivo ante la ley tributaria”, comenta que “se manifiesta la presencia de una potestad administrativa, aunque el control por parte de los órganos del ente impositor no lleve a la realización de ningún acto administrativo formal...”<sup>9</sup>, ejemplificando, al efecto, una eventual constancia por parte de la administración referente al cumplimiento por parte del contribuyente, de todas sus obligaciones tributarias. Dicha presencia de la potestad administrativa (definida por el autor como potestad de imposición), implica, según nuestro entender, la existencia del elemento temporalidad, respecto del mantenimiento de su vigencia, el cual se encuentra claramente definido como caducidad por el Código Tributario Ecuatoriano, en el sentido de que “Caduca la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años.....”<sup>10</sup>. Se aclara que consideramos muy semejantes los efectos jurídicos de la potestad administrativa de Micheli, con los de la facultad o potestad determinadora de la administración constante en nuestro Código Tributario<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> Micheli Gian Antonio, “*Curso de Derecho Tributario*”, Editores de Derecho Reunidos, Traducción y estudio preliminar Banacloche Julio (pp167 a la 173).

<sup>10</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 94

<sup>11</sup> **Nota.-** Según el Código Tributario Ecuatoriano, la prescripción se refiere exclusivamente a la “acción de cobro” (art. 54) por parte de la administración, respecto de “ordenes de cobro” (art. 150) generadas por valores a su favor, relacionados con obligaciones tributarias determinadas y líquidas, multas o sanciones; por otro lado, la caducidad hace referencia, también en forma exclusiva, a la potestad determinadora de la administración.

Manteniéndose un enfoque tributario radicalmente diferente, según la Sección III (art. del 64 al 67), del Capítulo V (La Deuda Tributaria), del Título Segundo (Los Tributos), de la Ley General Tributaria Española, la prescripción es considerada mas bien genéricamente, en el sentido de que se refiere indistintamente tanto al derecho de la administración para determinar la deuda tributaria, al derecho de

A través de lo expresado en los párrafos anteriores, pretendo concluir que la legislación impositiva ecuatoriana, mantiene una pluralidad doctrinal de conceptos referentes a diferentes tesis relacionadas con la obligación tributaria, su nacimiento y exigibilidad, aspecto que, desde mi punto de vista e independientemente de eventuales actos de corrupción, y diferentes mecanismos de fraude a la ley tributaria y evasión fiscal, coadyuva con el estado ecuatoriano, sumando sólidas bases jurídicas que le permitirían, a través de sus diferentes administraciones, mantener condiciones presupuestarias estables.

Lo anterior va de la mano con el criterio del tratadista Lejeune Valcarcel, según el cual no cabe actualmente desgastarse tratando de definir el momento del nacimiento de la obligación tributaria, sino más bien, “como señala la más reciente doctrina, en estudiar los distintos sistemas de aplicación de los tributos y el papel que en tal aplicación juegan los contribuyentes y la administración, fundiendo o analizando conjuntamente los aspectos materiales y formales”<sup>12</sup>

Ahora bien, orientada hacia el respectivo derecho de crédito, la administración aplicará su potestad administrativa, originadora del Derecho Tributario Formal, mismo que comprende, según Dino Jarach “el estudio de las facultades y atribuciones de la administración y el de los deberes de los administrados, entre ellos, el deber de presentar declaraciones...”<sup>13</sup>, deberes comúnmente denominados deberes formales,

---

devolución de ingresos indebidos, como a la acción para exigir el pago de deudas tributarias liquidadas y a la acción para imponer sanciones.

<sup>12</sup> Amoros Rica Narciso (dirigido por), “*Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*”, Cometarios a las Leyes Tributarias y Financieras, Tomo II, Ley General Tributaria, Editoriales de Derecho Reunidas, Artículos 90 al final, Lejeune Valcarcel Ernesto, (pp 202).

<sup>13</sup> Jarach Dino, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Abeledo Perrot S.A., (pp.424)

cuya causa originadora principal, según Sammartino es la “complejidad de los mecanismos impositivos, a veces particularmente sofisticados...”<sup>14</sup>, dirigida a complementar debidamente el principio de equidad, evitando los mecanismos cada vez más innovadores de fraude a la ley tributaria, sean estos relacionados con la evasión o elusión.

Desde mi punto de vista, dicha complejidad o nivel de sofisticación se refiere a los tributos de tipo liquidable que mencionamos en párrafos anteriores, y particularmente, delimitando el presente trabajo, dentro del sistema tributario ecuatoriano, a nuestros Impuesto a la Renta (IR), Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)<sup>15</sup>.

#### **1. b). Deberes formales:**

Ratificando el criterio citado al inicio del presente trabajo, respecto de la relación y complementariedad entre el Derecho Tributario Formal y el Material; y, con el objeto de resaltar la importancia del primero, es oportuno citar lo expuesto por el tratadista Héctor Villegas, quien de una manera muy objetiva, dentro del derecho tributario,

---

<sup>14</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 312)

<sup>15</sup> **Nota.-** Hemos venido refiriéndonos hasta aquí, tendiendo a ser más explícitos, a una clasificación de los tributos más bien de tipo económico-contable, cual es en liquidables y auto-liquidables. Sin embargo, creemos pertinente y adecuado, en primer lugar considerar la genérica clasificación de tributos con enfoque jurídico, aceptada por la doctrina latinoamericana y además, por la vigente legislación ecuatoriana, en impuestos, tasas y contribuciones especiales, respecto de la cual no cabe, en el presente trabajo, un análisis detallado. Ahora bien, basado en la trascendencia jurídica de la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, nombraremos en lo posterior, a los tributos de tipo liquidable, mismos que además, comparten la condición de ser impuestos directos o indirectos. Hacemos referencia a la trascendencia o valoración jurídica de la acogida clasificación de los impuestos (directos e indirectos), apoyando el criterio del tratadista Sainz de Bujanda, en el sentido de que las disposiciones legales tributarias además de considerar, deben regular los efectos de la traslación respecto de los impuestos indirectos; criterio que es aceptado y confirmado por el profesor Troya Jaramillo, en su trabajo “Los Tributos”, al sugerir sean denominados respectivamente los impuestos indirectos y directos, de manera más acertada, desde el enfoque de la ciencia jurídica como “impuestos cuya traslación está prevista y regulada por la ley y aquellos en que no esta prevista y regulada”.

diferencia la utilidad de las normas “actuables” correspondientes al derecho sustantivo, de las normas “actuantes” correspondientes al derecho adjetivo, así: “El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”<sup>16</sup>.

Y es precisamente entre dichas reglas de cómo debe procederse que surgen los instrumentales deberes denominados deberes formales, visibles a su vez dentro del aceptado enfoque dinámico del fenómeno impositivo, entre las “situaciones subjetivas activas de la administración”, y las “situaciones subjetivas pasivas del administrado”. Dichos deberes formales del contribuyente relacionados con hacer, no hacer o soportar, son clasificados según Juan Rafael Bravo Arteaga, en razón de su objetivo respecto de la obligación tributaria de dar, “en los que tienen por objeto facilitar la investigación tributaria, los que buscan determinar la obligación tributaria y los que tienen por fin facilitar la recaudación tributaria”<sup>17</sup>.

Dicho tratadista enumera además, de una manera práctica, los principales deberes formales, según su clasificación, así:

1. Respecto de los relacionados con la investigación tributaria: a) expedir y entregar comprobantes de venta y retención; b) llevar contabilidad y mantener la respectiva documentación de soporte, y, c) suministrar información a la administración respectiva, de manera regular o previo requerimiento;

---

<sup>16</sup> Villegas Héctor, “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Ediciones Depalma, tomo único (pp. 325)

<sup>17</sup> Bravo Arteaga Juan Rafael, Ediciones Rosaristas, “Nociones Fundamentales de Derecho Tributario”

2. Respecto de los relacionados con la determinación tributaria: a) deber de registrarse; b) presentar declaraciones tributarias; y, c) responder a la Administración requerimientos relacionados con la declaración ; y,

3. Respecto de los relacionados con la recaudación tributaria: a) deber de retener en la fuente; b) deber de efectuar anticipos; y, c) deber de percibir.

Aclarando, de manera diferenciada al enfoque de ésta clasificación, mismo que se fundamenta en el objetivo que cumplen los deberes formales respecto de la obligación tributaria principal, que el cumplimiento de éstos deberes formales por parte del sujeto pasivo, no es “definitorio” de tal calidad, según lo cita el profesor Troya Jaramillo, puesto que, en línea con el doctrinario enfoque dinámico, por un lado, ciertos deberes formales, como son por ejemplo, expedir y entregar comprobantes de venta por parte de sujetos -que alcanzan o no la base desgravada-, o presentar declaraciones tributarias -con o sin valor a pagar- (citados indistintamente en la clasificación de Bravo Arteaga), “son consecuencia de la obligación principal, ya sea porque efectivamente esta surja, o, ya al menos, porque potencialmente, concurren las condiciones para su nacimiento”. Además, por otro lado y ratificándose el criterio de independencia entre cumplimiento de Deberes Formales y calidad de sujeto pasivo, preexisten algunos de los primeros, respecto de la obligación principal, identificados por Troya Jaramillo como “deberes de sujeción a la potestad de la administración, dispuestos por las normas, cuando el particular efectúa determinadas actividades”<sup>18</sup>, como son por ejemplo: llevar contabilidad y mantener la respectiva documentación de soporte, o registrarse (igualmente citados textual e indistintamente en la clasificación

---

<sup>18</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “ *Derecho Tributario Material*”, UASB, 2003, (pp. 7)

de Bravo Arteaga). Queda claro que no resulta adecuado, por el simple hecho de deber cumplir con este tipo de obligaciones formales o más bien “deberes de sujeción”, definir a determinados sujetos como sujetos pasivos de la obligación tributaria. Me parecería acertado, en consecuencia, sean denominados sujetos pasivos de la potestad administrativa.

Los deberes formales, al igual que la obligación de dar y la de devolución de lo indebidamente pagado, acogiéndose al principio de legalidad identificado generalmente por el aforismo “nullum tributum sine lege”, nacen de la ley, y en el caso de nuestro país, inclusive de reglamentos o actos administrativos expedidos en base de ley.

Cabe aclarar que el incumplimiento de los deberes formales genera el pago de multas, diferenciadas éstas, de los intereses que generaría el incumplimiento de la obligación principal.

Llama la atención, según lo expuesto por Sammartino, la inminente violación a los principios de capacidad contributiva e igualdad, como consecuencia de la obligación por parte de determinados sujetos pasivos que registren similar “disponibilidad de riqueza” que otros, de cumplir con diferentes deberes formales que impliquen gastos mayores que afecten su posición económica.

Según nuestra Constitución Política “El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad”, debiendo enfatizar que la disposición trata de una manera general al régimen tributario, sin limitar la

aplicación de dichos principios a tributos en particular. Ahora bien, con el objeto de apoyar la tesis expuesta por Sammartino, debemos mencionar que el principio de igualdad supone implícitamente la presencia de capacidad contributiva; en tal virtud, cabe acogernos a lo expuesto por el profesor Troya Jaramillo “Todos están obligados a contribuir, pero de acuerdo a su capacidad contributiva, el cual es un principio no sólo del sistema sino de los tributos en particular”<sup>19</sup>, debiendo enfatizar que el tratadista, fusionando coherentemente los principios de igualdad y capacidad contributiva, diferencia su aplicación respecto del sistema en general, así como de los tributos en particular.

Acogiendo lo expuesto por Sammartino, concluimos manifestando que el principio de igualdad, objetivamente definido como “dar un tratamiento igual a quienes se encuentran en similares condiciones y tratamiento diferenciado a quienes no lo están”<sup>20</sup> o simplemente tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, debe ser considerado tanto respecto de los tributos en particular, como respecto de los deberes formales. Por tanto, debido a la designación según criterio exclusivo de nuestra administración tributaria central, como contribuyentes especiales, a determinados contribuyentes (que registran similar “disponibilidad de riqueza que otros), y en consecuencia, responsables del cumplimiento de mayores deberes formales, podríamos manifestar que comienza a perfilarse la posibilidad de que se acojan al recurso de amparo constitucional

Con el objeto de mantener el direccionamiento del presente trabajo, y sin desconocer el valor de cada uno de los deberes formales clasificados por el tratadista Bravo

---

<sup>19</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “*Finanzas Públicas y Constitución*” (pp. 14), UASB, 2003.

<sup>20</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “*Finanzas Públicas y Constitución*” (pp. 14), UASB, 2003.

Arteaga, en razón de su objetivo respecto de la obligación tributaria, nos referiremos a continuación, en virtud de su segunda clasificación, específicamente a la determinación tributaria.

### **1. c). La Potestad Determinadora de la Administración y la Determinación Tributaria, relación y generalidades:**

Se desprende inicialmente del concepto de determinación constante en nuestro Código Tributario, fuente del derecho material tributario ecuatoriano, al “acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la Administración...”<sup>21</sup>. Al respecto, debo en primer lugar mencionar que el acto o conjunto de actos realizados por la administración, se basan en la facultad o potestad determinadora de ésta, facultad que conjuntamente con la reglamentaria, resolutive, sancionadora y recaudadora, constituyen las atribuciones y deberes de la administración; y, que el acto o conjunto de actos provenientes de los administrados, se originan básicamente del cumplimiento de sus deberes formales, principalmente de la presentación de declaraciones tributarias.

Entre las mencionadas atribuciones o deberes sustanciales de la administración, también llamados por el Código Tributario ecuatoriano como “potestades”<sup>22</sup>, es decir poderes administrativos para la aplicación de normas tributarias, nos referiremos de manera específica a la determinadora, misma que con el objeto de establecer la existencia del hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible del tributo y su

---

<sup>21</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 87

<sup>22</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 101 (numeral 1)

cuantía, se encuentra conformada por un conjunto de “actos reglados”<sup>23</sup> como son la verificación, complementación o enmienda de declaraciones; la composición del tributo cuando tenga conocimiento de hechos imposables; y, la adopción de las medidas legales relacionadas con la determinación. En este sentido, desde el punto de vista doctrinario, nuestro país se acoge, en principio, a la tesis italiana de Micheli, según la cual los detallados actos denominados con propiedad por el Código Tributario como reglados (puesto que a ellos es también aplicable el principio de legalidad), conforman, en conjunto, esta única potestad determinadora (llamada por dicho autor potestad de imposición), la misma que “tiene por objeto velar por la más correcta aplicación de la ley tributaria, garantizar y controlar la observancia de esta ley por los sujetos pasivos de los deberes que aquella impone”<sup>24/25</sup>.

Cabe aclarar la relación existente entre dicha única potestad determinadora, la cual se expresa a través de una pluralidad de actos y la “gestión”<sup>26</sup> considerada por el Código Tributario Ecuatoriano, como una de las funciones de la administración, denominada determinación (diferenciada ésta, a su vez, de la recaudación y de la gestión relacionada con la resolución de reclamaciones en su contra). A esta última (la determinación), el tratadista Giuliani Fonrouge la define textualmente así: “la determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados por la administración, de los particulares, o de ambos coordinadamente,

---

<sup>23</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 68

<sup>24</sup> Pérez de Ayala José Luis y Gonzáles Eusebio, “*Derecho Tributario*”, Tomo II, Plaza Universitaria Editores, (pp 12).

<sup>25</sup> **Nota.-** En forma meramente referencial, en consideración a la tesis según la cual se afirma que resulta más exacto referirse al conjunto de actos, como un conjunto de potestades administrativas, la cual es defendida por el tratadista Fantozzi, nos permitimos comentar que, también, en cierto sentido, esta tesis es apoyada por Pérez de Ayala y González, aclarando dichos autores en su obra “*Derecho Tributario*” (pp 14) que “el concepto de potestad de imposición designa, por abstracción” todo el conjunto de potestades administrativas en sentido estricto.

<sup>26</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 72

destinados a establecer, en el caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.”<sup>27</sup>.

Por otro lado, y respecto del acto individual proveniente de los sujetos pasivos o emanado de la administración, podríamos considerar que éste mantiene estrecha relación con los tributos de tipo auto liquidable, toda vez que únicamente las partes se limitan a reconocer o verificar, respectivamente, la realización de un hecho imponible, para posteriormente pagar o recibir el valor correspondiente; en cambio, el conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o de la administración emanados, mediante los cuales se establece la existencia del hecho generador, el sujeto obligado (en el caso de aplicación de la potestad determinadora por parte de la administración), la base imponible y la cuantía del tributo, se relacionan con los tributos de tipo liquidable, es decir con los impuestos directos e indirectos y más específicamente con nuestros Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales, los cuales, según manifestamos anteriormente, además de mantener un determinado grado de complejidad, son considerados como los que generan mayores ingresos para el Estado Ecuatoriano.

Además de la estrecha relación entre el acto individual proveniente exclusivamente de los sujetos pasivos y los tributos autoliquidables, citada en el párrafo anterior, debemos considerar al acto proveniente de los sujetos pasivos, en relación con lo dispuesto en nuestro Código Tributario, como el Sistema de Determinación de la Obligación Tributaria “Por Declaración del Sujeto Pasivo”.

---

<sup>27</sup> García Belsunce Horacio (Director), “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Parte IV “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, Ziccardi Horacio (pp. 223)

Debo mencionar a su vez que en el “Sistema de Determinación por el Sujeto Activo”, basada la administración en su potestad determinadora, tiene la capacidad de realizar una “determinación directa”, en consideración a la declaración del propio sujeto pasivo, su información y registros además, en fundamento de la información de la administración obtenida en virtud del cruce de información constante en sus bases de datos (obtenida principalmente de otras declaraciones) y, otros documentos que se encuentren en poder de terceros relacionados; se encuentra también, dicha administración, en capacidad de realizar “determinaciones presuntivas”, mediante la aplicación de coeficientes, o fundamentándose en indicios, hechos o circunstancias, sea con ocasión de que la documentación que respalde las declaraciones le resulte insatisfactoria, o por falta de ésta. Se considera como otro sistema de determinación, al “mixto”, realizado por la administración, en consideración a información requerida a los sujetos pasivos.

Dentro de dichos sistemas de determinación, la declaración juega un importante papel; así, nuestro sistema tributario, ordena en principio al sujeto pasivo (sea éste contribuyente o responsable) determinar la obligación tributaria, es decir establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, a través de su declaración (misma que resulta ser vinculante) y el consecuente pago o reconocimiento de dicha cuantía, además de coadyuvar, en la práctica, con las múltiples responsabilidades de la administración tributaria, responsabilizando en primera instancia al sujeto pasivo por la determinación y pago y, otorgando a la administración los poderes de control y sanción, camina en línea, por llamarlo así, con nuestra realidad económica nacional, toda vez que precisamente son el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a los Consumos Especiales, los

que en su condición de liquidables requieren de un laborioso y relativamente complejo proceso de determinación.

En virtud de la declaración o considerando la facultad determinadora de la administración, y centrándonos en los principales tributos de tipo liquidable, mencionaremos que determinar la existencia del hecho generador en el IVA y en el ICE resulta relativamente sencillo. Sin embargo, en el caso del Impuesto a la Renta, esta determinación resulta laboriosa, toda vez que se requiere, entre otros aspectos, definir previa y contablemente la existencia o no de la base imponible.

La identificación del sujeto obligado, por su parte, y también en virtud de la mencionada potestad, o por efecto de la declaración tributaria por parte del propio sujeto (auto identificación), requiere de la consideración previa de ciertas definiciones utilizadas en las diferentes legislaciones. Así, según la legislación tributaria ecuatoriana, es considerado el término sujeto pasivo, como designación genérica para identificar a la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, independiente de su condición de contribuyente o responsable en cualquiera de sus especificaciones.

El tratadista José Carlos Bocchiardo, identificando a la denominación “sujetos pasivos”, como tradicional, la considera además la más precisa, respecto de los términos “sujeción pasiva” u “obligados tributarios”. Manifiesta que “sujeción pasiva” podría generar confusiones, pudiendo tender a diferenciar el sujeto pasivo de los tributos, de los sujetos pasivos de los deberes tributarios, siendo el sujeto pasivo, el obligado a cumplir las prestaciones tributarias en general, es decir la obligación

principal y determinados deberes formales. Respecto del término “obligados tributarios”, concuerda plenamente con el criterio de González García, el mismo que por su elocuencia, de igual manera, nos vemos obligados a transcribir<sup>28</sup>.

Ahora bien, según lo hemos venido manifestando, dichos sujetos pasivos pueden tener la calidad de contribuyentes o responsables; es decir, respectivamente, pueden ser sujetos pasivos por obligación propia o sujetos pasivos por obligación ajena, y por un lado, pueden ser objeto de la potestad determinadora de la administración, o a su vez, a través de la presentación de la respectiva declaración, pueden determinar la obligación tributaria correspondiente.

Los contribuyentes, es decir, los sujetos pasivos por obligación propia, según lo expone el Profesor Troya Jaramillo “causantes directos de la obligación, son deudores de la misma, por haberse cumplido respecto de ellos, el hecho generador de la obligación tributaria”<sup>29</sup>; exponiendo posteriormente de manera acertada que son los que se encuentran naturalmente obligados al cumplimiento de la obligación, como consecuencia de ser titulares de la materia imponible y ostentar la capacidad contributiva.

---

<sup>28</sup> García Belsunce Horacio (Director) , “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Parte III “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, Bocchiardo José Carlos (pp. 143). González García expresa: “... en principio, no somos fervorosos partidarios de la introducción del referido concepto, fundamentalmente por tres razones. La primera, porque el simple paso del tiempo no es argumento científico contra nada. La segunda, porque el término obligados tributarios, frente al tradicional sujeto pasivo de obligaciones y deberes tributarios, no gana en utilidad lo que pierde en precisión. Y la tercera, porque si las esperanzas abiertas con la introducción de esa nueva figura subjetiva se cifran en colmar las fisuras abiertas en las construcciones de Blumenstein – Helsen y Giannini –Pugliese, me parece que una profunda desesperanza nos va a invadir muy pronto” (XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Memoria, p. 15).

<sup>29</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “ *Derecho Tributario Material*”, UASB, 2003, (pp. 9)

Únicamente con el objeto de matizar, incluyendo doctrina relacionada con el sujeto pasivo, la cual se aplica adecuadamente al caso específico de contribuyente, Andrea Parlato cita que “sujeto pasivo del tributo es aquel que se encuentra en aquella determinada situación de hecho que la ley establece como causa generadora de la obligación tributaria”<sup>30</sup>.

Respecto del responsable o, sujeto pasivo obligado por deuda ajena, es decir “deuda surgida por razón de un hecho imponible que viene imputado a otro sujeto”, Parlato dibuja su concepto, en el siguiente sentido “el responsable no es extraño a la deuda que, viceversa, a él se le impone como propia; es, sin embargo, extraño al hecho imponible respecto de quien la deuda nace.”<sup>31</sup>. En tal sentido, define nuestro Código Tributario en su artículo 25 al responsable, como “la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.”, texto que como podemos apreciar, es casi idéntico al constante en el Art. 27 del Modelo de Código Tributario para América Latina: “son las personas que sin tener el carácter de contribuyente deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos”, situación que nos permite evidenciar lo apegados que nos encontramos a la corriente doctrinaria latinoamericana, cuyas principales bases nacen de la clásica, acertada y mayormente aceptada doctrina italiana.

Es de rescatar la solidaridad existente entre el contribuyente y el responsable, frente a la administración. En este sentido, el Profesor Troya manifiesta que dichos sujetos

---

<sup>30</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXIX “El Responsable y el Sustituto del Impuesto”, Parlato Andrea (pp. 186-187)

<sup>31</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXIX “El Responsable y el Sustituto del Impuesto”, Parlato Andrea (pp. 201)

pasivos responden “in solidum”, de tal forma que la administración puede de manera indistinta dirigir su acción contra cualquiera de ellos, o de ser el caso, contra ambos; aclarando que en el derecho común la llamada “solidaridad pasiva” nace de la ley o de la voluntad de las partes, mientras que en el derecho tributario la “solidaridad” tiene como fuente la ley, la misma que consagra la figura jurídico tributaria de la solidaridad por deuda ajena. Y son precisamente estas solidaridades las que identifican al responsable tributario, toda vez que éste resulta obligado junto al contribuyente, de una manera solidaria; fenómeno que se presenta de manera contraria en el caso del sustituto tributario, ya que éste se encuentra obligado en lugar del contribuyente, es decir, en forma subsidiaria.

El Código Tributario Ecuatoriano (art. 29), considera la figura del sustituto tributario, al referirse a los agentes de retención y de percepción (éstos, sujetos pasivos obligados por deuda ajena), específicamente en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos, considerándolos como únicos obligados ante el sujeto activo; es decir, según lo expone el Profesor Troya Jaramillo “los agentes de retención y percepción devienen en verdaderos sustitutos, únicos responsables frente a la administración, por el pago de lo retenido o percibido.”, aspecto que, es mantenido además, por tratadistas de la talla de Giuliani Fonrouge y Bocchiardo<sup>32</sup>.

Como dato interesante, he de comentar que, según da a entender Parlato, la sustitución tributaria aparece en Gran Bretaña a inicios del siglo XVIII, paralelamente con el

---

<sup>32</sup> García Belsunce Horacio (Director) , “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Parte III “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, Bocchiardo José Carlos (pp. 148). “Compartimos el criterio de Giulini Fonrouge, en el sentido de que el agente de retención o percepción que cumple con su obligación de retener o percibir y otorga las constancias pertinentes, reemplaza íntegramente al contribuyente y libera a éste de la obligación, al sufrir la imputación patrimonial impuesta por la ley, dándose de ésta manera la figura de sustitución y no la de solidaridad.”

denominado “stoppage at source”<sup>33</sup>, traducido literalmente al español como “retención en la fuente”, en el sentido de que “la sustitución tributaria se realiza por el sistema de imposición en la fuente mediante retención”; situación que difiere de nuestra actual realidad tributaria, toda vez que en el sistema tributario ecuatoriano y en general en el latinoamericano, en principio, la solidaridad tributaria se realiza por el sistema de imposición en la fuente mediante retención; en consecuencia, es considerado como agente de retención, el responsable tributario (por deuda ajena), no el sustituto.

Respecto de dicha solidaridad existente entre contribuyente y responsable (entendiéndose que el responsable ha pagado por el contribuyente a la administración), queda pendiente, por parte del responsable, el derecho de repetir, es decir, exigir lo pagado, en contra del, o al primero; esto, según nuestro Código Tributario, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario. El tratadista De la Garza explica claramente esta acción considerara por fuera, o independiente del marco tributario: “En cuanto el responsable paga una deuda que no le es propia, y que la ley ha establecido para el sujeto pasivo “por naturaleza” del impuesto, es forzoso reconocer que por el simple juego de las instituciones del derecho privado, aplicadas supletoriamente tiene un derecho de regreso o de repetición en contra del último.”<sup>34</sup>. Me parece que debemos considerar, por decir lo menos y desde un diferente punto de vista, que dicha repetición o repercusión podría sin embargo ser considerada como un medio relacionado con la consecución de un interés público mediante el cual, “la carga impositiva debe incidir insoslayablemente sobre el patrimonio del titular de la

---

<sup>33</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXIX “El Responsable y el Sustituto del Impuesto”, Parlato Andrea (pp. 213)

<sup>34</sup> Citado por, Troya Jaramillo José Vicente, “*Derecho Tributario Material*”, UASB, 2003, (pp. 14)

correspondiente capacidad contributiva de forma definitiva, sin que pueda trasladarse al patrimonio de cualquier otro sujeto pasivo...”<sup>35</sup>.

Independientemente de la importancia que reviste a los diferentes tipos de responsables por deuda ajena, como son, los responsables por representación, los responsables como adquirentes (de bienes o negocios) o sucesores; por su trascendencia y, respetando el debido rigor en el presente trabajo, me referiré exclusivamente a los denominados agentes de retención y agentes de percepción, conceptos jurídico-tributarios, éstos, establecidos con el objeto de facilitar la gestión de la administración.

Según el tratadista Villegas, el agente de retención “es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir”, complementando acertadamente Bocciardo la definición así, “, lo que le da la posibilidad de detraer lo que corresponde en concepto de tributo”. El agente de percepción, según Bocciardo, “es el que por su profesión, oficio, actividad o función le presta al contribuyente un servicio o le transfiere un bien, por el que recibe un monto dinerario al cual adiciona el tributo, que luego debe ingresar al fisco.”. A dichas definiciones que se apegan más bien, a la relación entre contribuyente y responsable, desde mi punto de vista y, con el objeto de coincidir con los conceptos constantes en el Código Tributario Ecuatoriano, restaría incluir únicamente el

---

<sup>35</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXIX “El Responsable y el Sustituto del Impuesto”, Parlato Andrea (pp. 196)

mandato legal por el cual dichos agentes mantienen la obligación de retener o percibir, respectivamente, es decir, recaudar tributos.<sup>36 37</sup>

La legislación tributaria ecuatoriana, diferencia claramente, respecto de los impuestos directos y, específicamente del Impuesto a la Renta, los sujetos pasivos en calidad de contribuyentes<sup>38</sup>, de los sujetos pasivos en calidad de agentes de retención<sup>39</sup>. Por otro lado, respecto de los impuestos indirectos y, en relación al Impuesto al Valor Agregado, diferencia los sujetos pasivos en calidad de agentes de percepción, de los sujetos pasivos en calidad de agentes de retención<sup>40</sup>, debiendo resaltarse que, en este Impuesto, por sus peculiares características, no se considera a los sujetos pasivos responsables por deuda propia (contribuyentes). Además, en consideración al Impuesto a los Consumos Especiales, se hace referencia exclusivamente a los sujetos pasivos contribuyentes<sup>41</sup>.

Es prudente insistir, ahora y, aún cuando el tema es transparente, que los sujetos pasivos en general, sean éstos contribuyentes o responsables por deuda ajena, mantienen la obligación de cumplir, entre otros deberes formales, con la presentación de declaraciones tributarias, debiendo sujetarse al efecto, a las condiciones específicas de cada tipo de tributo.

Cabe mencionar, en consideración a las especiales características de los impuestos indirectos, que continúan siendo los sujetos pasivos, en este caso, los agentes de

---

<sup>36</sup> García Belsunce Horacio (Director) , “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Parte III “Derecho Tributario Sustantivo o Material”, Bocchiardo José Carlos (pp. 149-150 )

<sup>37</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 28

<sup>38</sup> Vigente Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 4

<sup>39</sup> Vigente Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, Capítulo X del Título 1.

<sup>40</sup> Vigente Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 61

<sup>41</sup> Vigente Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 76

retención y percepción, los responsables de recaudar el tributo y, en consecuencia, de entregarlo oportunamente a la administración respectiva, debiendo presentar la debida declaración, o de ser el caso, responder frente a la potestad determinadora de la administración.

Puntualmente, en el sistema IVA, coexisten paralelamente dos actores, en primer lugar tenemos al sujeto pasivo (el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias) “único vinculado al Estado, a quien se le reconoce el derecho a reembolso”; y de manera independiente a esta relación jurídica, tenemos al “adquirente o usuario final –o en ocasiones, un integrante de la cadena en quien se interrumpe el proceso de transferencia de la carga tributaria-, sobre quien incide el impacto económico mediante la acción de reembolso”, es decir, el que se encuentra al final de la cadena de transferencias “a pesar de su desvinculación formal con el Fisco”, quien debe pagar, o sea, “quien padece efectivamente la detracción” por expresa disposición legal.<sup>42</sup> Dicho adquirente o usuario final, suele ser llamado sujeto pasivo de hecho, término que desde el punto de vista jurídico tributario, según importantes tratadistas, no es admisible, toda vez que en primer lugar se trata más bien, de una expresión relacionada con una categoría económica que pretende hacer referencia a la persona sobre quien incide el impacto económico; además, en segundo, existe un único sujeto pasivo vinculado con la administración y, no otro mal llamado sujeto pasivo de hecho<sup>43</sup>.

Dichos sujetos pasivos, sean contribuyentes o responsables, pueden ser personas naturales, jurídicas o determinadas entidades que “carentes de personalidad jurídica,

---

<sup>42</sup> Rodríguez Villalba Gustavo, “*Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*”, Fundación de Cultura Universitaria, (pp.1134-1135)

<sup>43</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “*Derecho Tributario Material*”, UASB, 2003, (pp. 7)

constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptibles de imposición...”, según lo dispone textualmente el artículo 23 del vigente Código Tributario Ecuatoriano, en concordancia con el artículo 94 de la Ley de Régimen Tributario Interno, según el cual, se entenderá por sociedad, a toda persona jurídica, sociedad de hecho, fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos, dotados o no de personería jurídica, salvo las excepciones que fueren del caso. Al respecto, desde el punto de vista de la moderna doctrina tributaria, cabe citar a Pérez de Ayala y González, tratadistas que consideran que además de ser una ficción legal exclusiva del derecho tributario, el sujeto colectivo no personificado, consecuentemente es sujeto pasivo del tributo, ficciones constantes en las diferentes legislaciones “para simplificar y facilitar la gestión administrativa y la operatividad recaudatoria del tributo; motivo éste, que es uno de los clásicamente aceptados para las ficciones legales contenidas en las normas fiscales”<sup>44</sup>.

Con el objeto de mantener la sindéresis académica en el presente trabajo, mediante el cual aceptamos plenamente la dinámica tesis doctrinaria del fenómeno impositivo, y a manera de conclusión de este literal, considerando que el principal objeto de la determinación tributaria (realizada por la administración en virtud de su potestad determinadora o por el sujeto pasivo a través de la declaración), es definir la existencia de una deuda tributaria y su importe, es decir, el “an debeatur” y el “quantum debeatur”, respectivamente, es prudente citar textualmente lo manifestado por el profesor Troya Jaramillo al respecto: “El conocer el monto al que alcanza la obligación, lo que se obtiene gracias a su determinación y liquidación, efectuadas por

---

<sup>44</sup> Pérez de Ayala José Luis y González Eusebio, “*Derecho Tributario*”, Plaza Universitaria Editores, 1994, (pp. 231 a la 238)

el contribuyente o por la administración, es indispensable para ejercitar la pretensión de cobro”<sup>45</sup>. Esta pretensión de cobro considerada como un derecho subjetivo de crédito de la administración, no surge instantáneamente del deber jurídico de pagar el tributo por parte del contribuyente al concretarse el hecho imponible, es necesario previamente definir el “an y quantum debeatur” para volver exigible a dicho deber jurídico de pago.

## **2). La Declaración Tributaria:**

Expone Ziccardi que, según el autor Dino Jarach, “si el derecho tributario positivo admite que la obligación tributaria pueda ser cumplida espontáneamente por el contribuyente o responsable sin intervención de la autoridad administrativa, presentado una declaración jurada, eso no es una forma de determinación, sino un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a su cargo.”<sup>46</sup>

Tal radical criterio apoyado por Ziccardi, mediante el enfoque de que la declaración no “encuadra” con la determinación tributaria considerada como acto emanado por la administración, no se alinea con el Modelo de Código Tributario para América Latina, cuyo Segundo Capítulo relacionado con la determinación, es comentado en el siguiente sentido: “Todo este capítulo reposa en la noción de que la aplicación de la norma al caso concreto debe hacerse con la participación de ambas partes y con el único propósito de que se cumpla la voluntad legal”<sup>47</sup>. Los trascendentales criterios de legalidad y justicia propuestos en éste último comentario, basados en la actuación

---

<sup>45</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “*Derecho Tributario Material*” UASB, 2003, (pp. 23)

<sup>46</sup> García Belsunce Horacio (Director) , “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen 2, Editorial Astrea, Parte IV “Derecho Tributario Administrativo o Formal”, Ziccardi Horacio (pp. 224 -225)

<sup>47</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina (pp. 96)

del sujeto activo y pasivo, desde mi punto de vista, deben ser lo suficientemente robustecidos, mediante la aceptación de la declaración, como una forma o sistema de determinación basada en la intervención de los contribuyentes o responsables. En este sentido, es de anotar que el sistema tributario ecuatoriano considera a la declaración del sujeto pasivo, como uno de los sistemas de determinación.

Concuerdo sin embargo plenamente con los tratadistas mencionados, entendiendo como premisa, eso sí, a la declaración, como el principal sistema de determinación tributaria, en el sentido de considerar a ésta, inclusive, como un “acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación legal a cargo del contribuyente”, “basado en hechos y en la interpretación del derecho, pero quedando sujeto al control de la administración, la que sustituirá por la determinación tributaria, en caso de error o disconformidad con el criterio utilizado”.

Respecto de la naturaleza jurídica de la declaración tributaria y, dándole su debida importancia, el tratadista alemán Kruse, ya defendía el criterio de considerar a ésta como voluntaria, de conocimiento de hechos, incluyéndose además en ella, conclusiones o valoraciones jurídicas<sup>48</sup>.

Sumándose a esta tesis, por su parte, Sammartino, manifiesta que la declaración tributaria es “una declaración de conocimiento cualificada cuando se comunican hechos no sólo en su consistencia material, sino también en su calificación jurídica respetando la normativa que regula cada tributo.”<sup>49</sup>, explicando al efecto que el sujeto

---

<sup>48</sup> Kruse Heinrich Wilhelm, “*Derecho Tributario / Parte General*”, Editoriales de Derecho Reunidas (pp. 433)

<sup>49</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 335)

pasivo no debe limitarse a dar a conocer a la administración, hechos, datos u otros elementos, tal y como ellos en concreto se han manifestado, sino más bien que el contribuyente o el responsable, deben individualizarlos según su relevancia para efecto de la aplicación de los tributos, además de calificarlos jurídicamente según la norma vigente, aclarando que el sujeto pasivo (en calidad de contribuyente o responsable), se encuentra expuesto a la aplicación de sanciones, en caso no solamente de haber realizado una calificación en desacuerdo con las disposiciones legales, sino inclusive, por no declarar hechos considerados como relevantes.

Entendemos que en base a la conciencia mantenida por el sujeto pasivo, en el desarrollo y subsiguiente presentación voluntaria de la declaración tributaria, respecto de la definición de los hechos y su identificación aplicando debidamente la normativa respectiva, el Código Tributario Ecuatoriano le da a la declaración el carácter de “vinculante”<sup>50</sup>, reflejando de esta manera la responsabilidad mantenida por el sujeto pasivo, sea éste contribuyente o responsable, por las manifestaciones contenidas en dichas declaraciones, a consecuencia de lo cual y por falta de veracidad o desapego a la norma, responde el sujeto pasivo. En este sentido se pronuncia Sammartino: “el sujeto se compromete a cumplir la obligación tributaria, en la medida en que resulte de los datos comunicados por él a la administración...”<sup>51</sup>.

Enfocando la mencionada responsabilidad mantenida por el sujeto pasivo, frente a las infracciones tributarias, debo iniciar comentando que el Código Tributario Ecuatoriano otorga al termino “infracción tributaria”, un sentido genérico, pues comprende todas las situaciones de ilícito fiscal, definiéndolo textualmente como

---

<sup>50</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 89

<sup>51</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 318)

“toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.”<sup>52</sup>. En consecuencia, la infracción tributaria comprende a la defraudación, las contravenciones y las faltas reglamentarias. Ahora bien, desde mi punto de vista, el Código Tributario Ecuatoriano, transparenta y otorga la importancia que mantiene la declaración tributaria, y consecuentemente la determinación, al considerarlas, de manera diferenciada, en cada una de las infracciones tributarias.

Al conceptuar a la defraudación como “todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero”<sup>53</sup>, es utilizada principalmente en la figura de la determinación como base fundamental tendiente a generalizar y ampliar el concepto de defraudación, entendiendo a la determinación por el sistema que fuere, en consecuencia, el acto de ocultación, falsedad o engaño se originaría en la declaración presentada por el sujeto pasivo; en la declaración utilizada como base por el sujeto activo para establecer la obligación tributaria; o, inclusive, la ocultación, falsedad o engaño se presentaría en los documentos que respaldan las declaraciones.

Cabe anotar que la infracción tributaria por defraudación (en cualquiera de sus casos), en línea con lo sostenido por el Modelo de Código Tributario para América Latina, se encuentra sancionada con privación de la libertad. Al respecto resulta poco gratificante mencionar que según exposición de motivos constante en el Modelo de Código Tributario para América Latina, en lo que a sanciones respecta, se sugiere

---

<sup>52</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 340

<sup>53</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 379

mantener de manera general las de naturaleza pecuniaria, y solamente en casos excepcionales, de gravedad extrema, se considera penas privativas de la libertad y de tipo restrictivo (en relación a ciertas actividades y derechos); esto, “derivado de los caracteres políticos y administrativos de los fiscos latinoamericanos” y continúa la exposición de motivos, “En tales aspectos existen riesgos innegables de que el sistema no funciones eficazmente e, incluso, pueda ocultar móviles de discriminación entre los contribuyentes por razones políticas, o deje de aplicarse a los infractores”<sup>54</sup>.

En lo que a contravenciones respecta, nuestro Código Tributario, en su artículo 386, hace constar como primer caso de contravención al incumplimiento de deberes formales, y entre ellos, a la presentación de declaraciones.

Las faltas reglamentarias que son sancionadas con multas, al igual que las infracciones anteriores, hacen referencia a la presentación tardía o incompleta de declaraciones, además, al error o inexactitud en la declaración, que no provenga de acción u omisión dolosa<sup>55</sup>.

Como otra sanción de tipo pecuniario, además de las multas y para el caso particular de las declaraciones presentadas tardíamente, existe el recargo de ciertos porcentajes, según el tiempo de retardo.

Manifestando como premisa que “el régimen de sanciones por infracciones tributarias depende de las características del derecho positivo de cada país”<sup>56</sup> y, refiriéndonos a otro enfoque, el tratadista Giuliani Fonrouge, considera a las multas y a las sanciones

---

<sup>54</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina (pp. 54)

<sup>55</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 389

<sup>56</sup> Giuliani Fontouge Carlos M., “*Derecho Financiero / Volumen II*”, tercera edición (pp. 678)

relacionadas con la privación de la libertad, como penas principales; y, como accesorias, principalmente al comiso de objetos y mercaderías e, inhabilitación para el ejercicio de derechos o desempeño de funciones.

Además de vinculante, es importante mencionar que nuestro Código Tributario, le otorga a la declaración, el carácter de “definitiva”<sup>57</sup>, esto es, que una vez presentada ésta, no puede ser objeto de modificación, salvo que ésta se origine por errores de hecho o de cálculo, entendiéndose por error de cálculo al “simple error aritmético o matemático en que se hubiere incurrido en operaciones numéricas practicadas sobre determinadas bases, y no el resultado de efectuarlo sobre otras diferentes”<sup>58</sup>, debiendo considerarse inclusive, que dicho Código, respecto de las sentencias dictadas por el Tribunal Distrital Fiscal, dispone que “el error de cálculo en que se incurra en la sentencia, podrá ser enmendado en cualquier tiempo, mientras no se hubiere satisfecho la operación”<sup>59</sup>, esto, en concordancia con lo dispuesto por el artículo 299 del Código de Procedimiento Civil<sup>60</sup>.

Por su parte, la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que “Se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, solo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la fiscalización correspondiente.”<sup>61</sup>, lo cual parecería que va en contra del derecho que tiene el sujeto pasivo, implícito en la presentación de la declaración, de “convertirse en titular de

---

<sup>57</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 89

<sup>58</sup> Jurisprudencia 29/III/85 (Boletín No 50, pp.42)

<sup>59</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 289

<sup>60</sup> Vigente Código de Procedimiento Civil Ecuatoriano, art. 299.- “La sentencia ejecutoriada no puede alterarse en ninguna de sus partes, ni por ninguna causa; pero se puede corregir el error de cálculo.”

<sup>61</sup> Vigente Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 98

obligaciones tributarias dentro de los límites previstos por la ley”<sup>62</sup> y, en contra además, de buena parte de la doctrina, según la cual, no puede negársele (a dicho sujeto pasivo), por estar considerado como la fuente mejor informada, “la posibilidad de participar en la búsqueda de la verdad mediante el cumplimiento de actos posteriores a la presentación de la declaración”<sup>63</sup>. Sin embargo, dicho cuerpo legal prevé además, una adecuada opción tendiente a superar los impases mencionados, disponiendo que en caso de que el sujeto pasivo hubiese determinado erróneamente un valor mayor que el legalmente debido, podría presentar el reclamo administrativo de pago indebido, o de ser el caso, presentar directamente la acción correspondiente ante el Tribunal Distrital Fiscal.

El Modelo de Código Tributario para América Latina, proponiendo una posición contraria al criterio fiscalista adoptado por nuestra legislación, se apega al enfoque doctrinario cuyo objeto principal es la definición de la verdad en la declaración, según lo manifestamos en el párrafo anterior. Así es como, se ratifica, inclusive en los comentarios al artículo 141<sup>64</sup> del citado Modelo, en el sentido de que “el Proyecto admite que el contribuyente pueda modificar su declaración en cualquier tiempo, sea para aumentar o disminuir su obligación, y sin perjuicio de la responsabilidad en que pudiera haber incurrido hasta entonces por falsa declaración o inexactitud.”<sup>65</sup>.

---

<sup>62</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 321)

<sup>63</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 337)

<sup>64</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, art. 141, “RESPONSABILIDAD DE LOS DECLARANTES.- Las declaraciones o manifestaciones que se formulan se presumen fiel reflejo de la verdad y comprometen la responsabilidad de quienes las suscriban... En principio se consideran definitivas, pero pueden ser modificadas en cualquier tiempo sin perjuicio de las facultades de verificación de la administración y de la aplicación de las sanciones que correspondan si tal modificación ha sido hecha a raíz de denuncia, observación o inspección de la autoridad.”

<sup>65</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina (pp. 100)

Nos parece relevante el enfoque que Sammartino da a las llamadas por dicho autor “funciones de la declaración impositiva”<sup>66</sup>, es decir, a la utilidad de las declaraciones que contienen información necesaria para cuantificar el tributo. Mantiene como base, dicho enfoque (reconsiderado por nosotros a continuación), a las diferentes “fases de aplicación del tributo”, es decir, las fases que hacen parte de la vida real de la obligación material, cuales son, la realización del presupuesto o hecho generador, la liquidación, determinación o accertamento, la recaudación, y el reembolso.

Respecto de las primeras dos fases (realización del hecho generador / determinación), la utilidad o función de la declaración, radica en que ésta se constituye, principalmente, en los tributos de tipo liquidable, como el primer acto proveniente del sujeto pasivo, encaminado a establecer la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo.

En consideración a la condición vinculante que mantiene la declaración, su utilidad en la fase de recaudación consiste en que a través de ésta, el contribuyente determina su deber jurídico particular de pagar el tributo, al tenor de los datos contenidos en dicha declaración, legitimándose como consecuencia, la respectiva pretensión de la prestación, por parte de la administración.

Finalmente, para la fase de reembolso, la función de la declaración radica en que a través de ésta, generalmente, el sujeto pasivo debe requerir a la administración el reembolso que fuere del caso.

---

<sup>66</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 320)

En consideración a la forma de la declaración, es decir, la manera o el modo de hacerla, debo iniciar manifestando que ésta no se realiza de una manera discrecional por parte del sujeto pasivo, sino mas bien, debe realizarse principalmente a través de múltiples formularios predefinidos por la administración, situación que se encuentra generalizada, por su practicidad y funcionalidad, a nivel internacional.

Según disposiciones reglamentarias ecuatorianas, por ejemplo, las declaraciones relacionadas con el Impuesto a la Renta sobre ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones<sup>67</sup>, Impuesto a los Consumos Especiales<sup>68</sup>, Impuesto a la Renta<sup>69</sup>, Retenciones en la Fuente del Impuesto a la Renta<sup>70</sup>, e Impuesto al Valor Agregado<sup>71</sup>, se efectuarán en los formularios u otros medios, en la forma y condiciones que defina la administración tributaria, ampliándose de esta manera, en gran medida y en lo que a otros medios respecta, las posibilidades de recibir información por parte del Servicio de Rentas Internas.

Respecto del uso de formatos predefinidos (en concordancia con las disposiciones citadas en el párrafo anterior), para Sammartino “la ratio de la norma se funda en la necesidad de la administración financiera de controlar las declaraciones con el auxilio de instrumentos electrónicos, dado su elevado número”<sup>72</sup>, debiendo entenderse que en la práctica, la información constante en los formularios (soporte papel), es susceptible de ser ingresada manualmente, de manera organizada, a sistemas informáticos, o que la información constante en formularios (soporte digital), podría ingresar

---

<sup>67</sup> Vigente Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 48

<sup>68</sup> Vigente Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 166

<sup>69</sup> Vigente Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 56

<sup>70</sup> Vigente Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 75

<sup>71</sup> Vigente Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 131

<sup>72</sup> Amatucci Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Editorial Temis S.A., Capítulo XXXIII “La Declaración de Impuesto”, Sammartino Salvatore (pp. 324)

automáticamente a la base de datos de la administración, como sucede por ejemplo en nuestro país, con los contribuyentes especiales, quienes tienen la obligación, según disposiciones reglamentarias<sup>73</sup> y resolutivas<sup>74</sup>, de presentar a la administración determinadas declaraciones, a través de medios magnéticos, como son por ejemplo diskettes o discos compactos (CD's).

Únicamente, con el objeto de resaltar la operatividad en la recepción de declaraciones tributarias a través de formularios constantes en soporte físico, debo comentar que, según el caso, el SRI recibe dichos formularios en sus oficinas, o en base a la firma de convenios especiales de recaudación con las diferentes instituciones financieras y, según lo autoriza la Ley de Régimen Tributario Interno<sup>75</sup>, las responsables de recibir los formularios físicos e ingresar al sistema computarizado del SRI (a través de especiales sistemas de interconexión) la información constante en cada formulario de declaración de impuestos, serían las diferentes instituciones financieras.

Ahora bien, cabe al respecto comentar que de manera acertada nuestro Código Tributario<sup>76</sup>, esta vez, en línea con el Modelo de Código Tributario para América Latina (art. 131<sup>77</sup>), mantiene el principio de reserva de la información de las declaraciones y en general la información de los sujetos pasivos relacionada con obligaciones tributarias, disponiendo que estas “serán utilizadas para fines propios de la administración tributaria”. A propósito del citado principio de reserva de la

---

<sup>73</sup> Vigente Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 95

<sup>74</sup> Resolución de SRI No 1001. RO/716 de 2 de diciembre del 2002

<sup>75</sup> Vigente Ley de Régimen Tributario Interno Ecuatoriana, art. 111

<sup>76</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano, art. 99

<sup>77</sup> Modelo de Código Tributario para América Latina, art. 131, “RESERVA DE LAS ACTUACIONES.- Las informaciones que la administración obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tendrán carácter reservado. Solo podrán ser comunicadas a la autoridad jurisdiccional cuando mediare orden de ésta.”

información, el mismo que mantiene estrecha relación con el manejo automatizado de la misma (a través de sistemas informáticos), me parece prudente mencionar, que nuestra Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos (en adelante Ley de Comercio Electrónico), definiendo a los datos personales como la “información de carácter personal o íntimo”<sup>78</sup>, manifiesta textualmente que “la recopilación y uso de datos personales responderá a los derechos de privacidad, intimidad y confidencialidad garantizados por la Constitución Política de la República y esta ley, los cuales podrán ser utilizados o transferidos únicamente con autorización del titular u orden de autoridad competente”<sup>79</sup>, disposición que debe ser tomada en cuenta por la administración tributaria, titular de una gran base de datos personales y de modernos equipos computacionales, y que principalmente, debería ser considerada por nosotros, los contribuyentes, titulares de los datos personales. Esto, en virtud de que en la actual era de la información, cuya característica más sobresaliente desde el punto de vista sociológico, es que la intimidad y privacidad del ser humano a consecuencia del tratamiento masivo e informatizado de los más diversos datos, cada vez son más afectadas, volviendo al ser humano vulnerable y frágil.

A la fecha, además de la posibilidad de receptor declaraciones tributarias, a través de formularios constantes en soporte físico o, receptor declaraciones a través de formularios constantes en soporte magnético, nuestra administración tributaria central, en adelante Servicio de Rentas Internas (SRI), ofrece a los contribuyentes la posibilidad de presentar declaraciones tributarias a través de internet, mediante la transmisión de formularios digitalizados, situación que será analizada en detalle en el siguiente capítulo.

---

<sup>78</sup> Vigente Ley de Comercio Electrónico Ecuatoriana, novena disposición general.

<sup>79</sup> Vigente Ley de Comercio Electrónico Ecuatoriana, art. 9

Manteniendo el objeto y la dirección del presente trabajo, sin pretender desmerecer el esfuerzo que hubieren desarrollado las administraciones seccionales y de excepción, y considerando como las principales fuentes de ingreso tributario las obtenidas por la recaudación de impuestos de tipo liquidable, es decir del Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales, es preciso continuar delimitando nuestro análisis de las declaraciones tributarias a través de internet, a estos tributos, debiendo comentar que los impuestos aduaneros merecen un estudio diferenciado, toda vez que, entre otros aspectos, tienden a registrar un alto grado de evasión.

## CAPITULO II

### **1. Presentación de Declaraciones Tributarias a través de internet, antecedentes:**

#### **1. a). Internet:**

Expresiones como red de redes, red mundial de computadores o autopista de la información, términos que buscan definir al internet, podrían mas bien generar cierta confusión en los usuarios de esta indispensable herramienta tecnológica. Pretendo, en consecuencia y con el objeto de abordar con transparencia y solidez el presente trabajo, de una manera práctica exponer el alcance del término internet, así como una cadena de conceptos relacionados, que vienen siendo utilizados, por lo general, de manera empírica y errónea.

Iniciemos entonces con el enfoque de su funcionamiento e individualicemos a un grupo determinado de computadoras interconectadas entre si a través de un computador central denominado concentrador, mismo que con el apoyo de un software denominado router (cuya función es identificar el origen y destino de la información transmitida), tiene la capacidad de conectarse con el exterior, por el medio que fuere (inalámbrico o físico) y con otras redes, es decir, con el internet, formándose, en consecuencia una telaraña de interconexiones entre un sin número de

computadoras<sup>80</sup>. Me parece acertada, en consecuencia, la siguiente definición de internet: “Conjunto de redes informáticas independientes que, empleando un sistema de comunicaciones existente, permite a un usuario potencial, a partir de su ordenador personal, conectarse electrónicamente con una serie de servicios públicos o comerciales y con multitud de fuentes de información”<sup>81</sup>, debiendo aclararse que el término ordenador personal o computador, debe ser considerado desde una perspectiva amplia y futurista, toda vez que por ejemplo, en la actualidad, estos medios no son ciento por ciento indispensables para acceder a la red, “siendo posible la conexión a través de teléfonos móviles, incluso Swatch ha anunciado la comercialización en breve, de relojes de pulsera con la tecnología necesaria para acceder a internet.”<sup>82</sup>.

En relación con el origen del internet, existen algunas teorías que no viene al caso exponerlas, sin embargo, me parece interesante mencionar que su lanzamiento definitivo se realiza en 1983, y hasta principios de los 90's, su explotación se limitaba a profesionales capacitados en el área tecnológica, “internet era un paquidermo esquivo”, hasta que en 1993 el ingles Tim Berners Lee, crea el primer servidor que permite visualizar en forma continua y concurrente una serie de información (textos, imágenes estáticas o en movimiento y sonido) a través de vínculos hipertextuales (link's), esquema tecnológico que se denominó World Wide Web (www), traducido al

---

<sup>80</sup> Notas personales tomadas en curso denominado “Derecho de las Nuevas Tecnologías”, Universidad Complutense de Madrid.

<sup>81</sup> Joan Hortala i Valle y otros, “La Fiscalidad de Comercio Electrónico”, Editorial CISS S.A., (pp. 299)

<sup>82</sup> Joan Hortala i Valle y otros, “La Fiscalidad de Comercio Electrónico”, Editorial CISS S.A., (pp. 19)

español “gran telaraña que cubre al mundo”. En definitiva, la www, constituyéndose en su motor impulsor, viabilizó una masiva e incontenible accesibilidad al internet<sup>83</sup>.

Ahora bien, esta gran telaraña de interconexión de redes, con el trascendental apoyo brindado por la www, tiene la particularidad de permitir un acelerado proceso de internacionalización del comercio electrónico (conocido internacionalmente como e-commerce), que no es sino, desde un punto de vista económico, “el comercio (compra y venta de bienes o servicios) realizado a través de un conjunto de equipos y sistemas de información interconectados a nivel mundial”<sup>84</sup>; o, desde una perspectiva de servicio “una metodología de negocio que permite satisfacer a los proveedores y clientes, ahorrando costes, aumentando la calidad de los productos (y servicios) y la rapidez de su entrega”<sup>85</sup>, definición última que tendería a ser aplicable inclusive dentro del sector público.

A su vez, y paralelamente a múltiples avances tecnológicos, el comercio electrónico constituye la esencia sobre el cual se está desarrollado ahora mismo, nuestra sociedad de la información<sup>86</sup>, de la cual debemos ser partícipes activos, y cuya característica fundamental, desde el punto de vista económico, es habersele otorgado valor a esta información digitalizada.

---

<sup>83</sup> Devoto Mauricio, “Comercio Electrónico y Firma Digital”, Editorial La Ley, (pp. 111 hasta 113)

<sup>84</sup> Notas personales tomadas en curso denominado “Derecho de las Nuevas Tecnologías”, Universidad Complutense de Madrid.

<sup>85</sup> Informe sobre el impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, Instituto de Estudios Fiscales (pp. 71)

<sup>86</sup> Iniciativa eEurope constante en sitio web [http://europa.eu.int/information\\_society/eeurope/news\\_library/pdf\\_files/initiative\\_en.pdf](http://europa.eu.int/information_society/eeurope/news_library/pdf_files/initiative_en.pdf), Introducción (traducción parcial) “La elevada cantidad de información disponible crea enormes oportunidades para su explotación a través del desarrollo de nuevos productos y servicios. La transformación de la **información digital** en un valor económico y social es la base de la nueva tecnología, esto lo hace a través de la creación de nuevas industrias, cambio de otras y afectando profundamente la vida de los ciudadanos.

El tratadista Toffler, desde un punto de vista sociológico, divide a la historia de la humanidad, en virtud de determinadas “modificaciones drásticas de orden social como consecuencia del progreso tecnológico”, en tres olas o etapas. Así, en la primera, la utilización de la agricultura generó en las sociedades primitivas un orden social sedentario; en la segunda, la invención de la propulsión a vapor originó la industrialización, generándose en consecuencia un nuevo orden social regido principalmente por normas jurídicas; y, en la actual tercera era de la información o sociedad de la información, influenciada por el desarrollo de las nuevas tecnologías y del internet, se han generado en primer término, sociedades informatizadas caracterizadas por un creciente individualismo, y “de hecho, esta transformación augura nuevas formas de concebir el poder. Al adquirir un papel preponderante en las sociedades, la información –y su control- se torna una fuente de poder en la evolución sociopolítica del hombre”<sup>87</sup>.

Dicha sociedad de la información influye radicalmente en el sector público, toda vez que el Estado, tendría la capacidad de proporcionar a la ciudadanía en general, de una manera directa y eficiente, una multiplicidad de servicios e información, aspectos de los cuales deviene el llamado gobierno electrónico, internacionalmente conocido como e-government. Respecto de dicha prestación de servicios, según la Comisión Española para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad, “uno de los indicadores básicos para medir el grado de desarrollo de la sociedad de la información en una comunidad viene dado por la posibilidad de poder realizar

---

<sup>87</sup> Sarra Andrea Viviana, “*Comercio Electrónico y Derecho*”, Editorial Astrea, (pp. 21 hasta 24)

electrónicamente transacciones públicas, tales como: pago de impuestos, presentación de documentos, ya sea a través de quioscos electrónicos o desde casa.”<sup>88</sup>

Según manifestamos anteriormente, por internet se transmite una gran cantidad de información (de cualquier tipo), la cual viaja a grandes velocidades, debiendo para el efecto, constar en formato digital, esto es, traducida a lenguaje binario o bits, es decir representada numéricamente en notación binaria mediante los dígitos (números) cero y uno; de ahí la denominación de documentación digitalizada, como lo es por ejemplo, la factura electrónica<sup>89</sup> desmaterializada o digitalizada (como se la prefiera llamar), o los formularios digitalizados.

### **1. b). Nuevo enfoque de la Administración Tributaria:**

En virtud del proceso recesivo, originado de la grave crisis atravesada por América Latina en la década de los ochenta, caracterizada por un acelerado ritmo inflacionario, la mayoría de países se vieron obligados a realizar múltiples ajustes fiscales, para lo cual, se apoyaron principalmente en lineamientos emitidos por el Banco Interamericano de Desarrollo (Departamento de Desarrollo Económico y Social). En estudio realizado por el BID, a través del seminario denominado “La tributación en América Latina: logros y perspectivas”, entre otros temas de trascendental importancia, se le otorga la debida importancia a la administración tributaria, y textualmente se manifiesta: “La crisis enseñó a los países que una política de ingresos

---

<sup>88</sup> Informe sobre el impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, Instituto de Estudios Fiscales, (pp. 103)

<sup>89</sup> Vigente Ley de Comercio Electrónico Ecuatoriana, Disposición General Novena, Glosario de términos, “Factura electrónica: Conjunto de registros lógicos archivados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos que documentan la transferencia de bienes y servicios, cumpliendo los requisitos exigidos por las Leyes Tributarias, Mercantiles y más normas y reglamentos vigentes.”

va más allá de la legislación tributaria, y que una eficiente administración de impuestos puede convertirse en el mejor aliado de una mayor recaudación de recursos. Se reconoció la importancia de la administración tributaria en la política tributaria, y en este sentido las dificultades de los años ochenta tuvieron consecuencias muy favorables, ya que por primera vez los países consideraron seriamente la administración tributaria”<sup>90</sup>.

En definitiva, el Estado no debe preocuparse exclusivamente del derecho positivo, respecto del cual, de una manera muy objetiva el tratadista Hernando Devis Echandía, manifiesta que “las normas jurídicas que conforman el Derecho Positivo son por esencia violables y por tanto también los derechos y las obligaciones que de ella emanan...”, en consecuencia, el régimen tributario de un Estado debe considerar, como mejor aliado, al mantenimiento de una eficiente administración de impuestos, a través del ente respectivo.

La administración tributaria central ecuatoriana, a través de su principal entidad, el SRI “entidad técnica autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito”<sup>91</sup>, ha acogido la sugerencia emitida por el BID, en el sentido de fortalecerse, con lo cual, independientemente de cualquier criterio político (que no vendría al caso), coincido totalmente; y, así es que lo considero inicialmente, revisando su misión: “Optimizar la recaudación de los tributos internos, aplicar la Ley y normativa tributaria con objetividad e imparcialidad, proveer un servicio de alta calidad a los contribuyentes para facilitar su cumplimiento voluntario, y alcanzar el más alto grado

---

<sup>90</sup> Banco Interamericano de Desarrollo, “*Reforma de la Administración Tributaria en América Latina*”, Washington D.C., 1995, (pp. 5)

<sup>91</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, art. 1

de confianza de la ciudadanía.”<sup>92</sup>. Me parece oportuno, citar además a continuación, de entre los principales Objetivos Estratégicos del SRI publicados en su sitio web, dos relevantes para el presente trabajo:

“Cumplir la implantación de la infraestructura tecnológica para proveer de las herramientas requeridas por las diferentes actividades del SRI. para asegurar el cabal cumplimiento de los objetivos institucionales.” Con el objeto de mantener el control y maximizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, el SRI actualmente posee dos herramientas muy poderosas y necesarias para desarrollar sus principales objetivos y estrategias, cuales son, sus muy completas bases de datos alimentadas con la información suficiente, y su moderno y costoso sistema informático.

“Mejorar los servicios al contribuyente y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones.” A través de una actitud proactiva de la administración, respecto de las múltiples necesidades del contribuyente, tendiente a brindarle facilidades, como lo es por ejemplo, la posibilidad de presentar de declaraciones por internet, se incentiva, desde mi punto de vista, el cumplimiento voluntario de obligaciones tributarias.

Y en línea con la eficiencia de la administración tributaria respecto de los servicios puestos a disposición de los contribuyentes y, principalmente con la opción de presentación de declaraciones por internet, comulgan algunos países del Sur y Centro América, entre los cuales citaremos a los siguientes:

**Argentina:**

---

<sup>92</sup> [www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec).

En virtud de Resolución General No. 474, emitida el mes de marzo de 1999 por la Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP), y posteriores resoluciones complementarias, además de la opción de presentar declaraciones tributarias a través de soportes magnéticos (diskettes), mediante el sistema denominado OSIRIS, se normó el régimen optativo para la presentación de declaraciones impositivas y previsionales, mediante transferencia electrónica de datos, nuevo sistema denominado DDJJ ONLINE, mismo que opera en base a la llamada clave fiscal, a través del sitio seguro [www.djonline.com.ar](http://www.djonline.com.ar), interactuando con los sitios web de las instituciones financieras habilitadas, de las cuales depende en gran medida la operatividad de la presentación de declaraciones tributarias en línea.

Dicho sistema DDJJ ONLINE, únicamente puede ser utilizado por personas físicas y jurídicas que no sean consideradas por las resoluciones respectivas como grandes contribuyentes, mismas que pueden presentar declaración de Impuesto a las Ganancias, Ganancia Mínima Presunta, Impuesto al Valor Agregado, entre otras.

Cabe mencionar que los respectivos pagos se realizan a través de las instituciones financieras, mediante débito previamente contratado<sup>93</sup>.

### **Bolivia:**

El mes de mayo de 1998, el Servicio Nacional de Impuestos Internos de Bolivia, basado en Decreto Ejecutivo emitido en mayo de 1997, de una manera muy

---

<sup>93</sup> [www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar); [www.djonline.com.ar](http://www.djonline.com.ar)

innovadora para la época, emite una resolución a través de la cual viabiliza la aplicación del “Software Tributario”, por dicha administración desarrollado, para la presentación de declaraciones tributarias, sea por medio magnético o mediante transferencia electrónica de datos.

El contribuyente calificado como usuario del mencionado “Software Tributario” se encuentra autorizado para instalarlo en sus equipos de cómputo; cabe anotar que a través de dicho “usuario”, inclusive terceros contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, previo el cumplimiento de ciertos requisitos, tienen la posibilidad de presentar a la administración sus declaraciones relacionadas principalmente con el Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a las Transacciones e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.

Para 1998, es decir apenas cinco años después del apareamiento de la WWW, la administración tributaria boliviana da un paso normativo y tecnológico trascendental; sin embargo, hasta la presente fecha, aún no se ha normado la transferencia electrónica de datos a través del internet, tampoco el pago electrónico, aspecto que marca un retraso por parte de la administración tributaria boliviana<sup>94</sup>.

### **Colombia:**

Con fecha 14 de marzo del 2001 el presidente de la República de Colombia, basado en el artículo 579-2 incluido a su vez en el Estatuto Tributario Colombiano el 29 de diciembre del 2000, emite el Decreto No. 0408 relacionado con el Sistema

---

<sup>94</sup> [www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)

Declaración y Pago Electrónico de la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales).

Según dicho Decreto, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores previamente designados por la DIAN, sean personas naturales o jurídicas, cumpliendo los requisitos tecnológicos y de seguridad requeridos, quedarán obligados a presentar sus declaraciones tributarias a través del software del Sistema Declaración y Pago Electrónico.

Para realizar los pagos que deberán ser recibidos por las instituciones financieras autorizadas para el efecto, se requerirá de la presentación por parte de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, del recibo de pago impreso por el sistema, parte del procedimiento que interrumpiría el proceso desmaterializado y que debería, por efectos práctico - funcionales, desde mi punto de vista, ser revisado por parte de la DIAN.

Respecto de los mecanismos de seguridad del sistema, entre los cuales constan la identificación inequívoca de origen y destino respecto de las comunicaciones, el cifrado de datos transmitidos y almacenado, cabe resaltar la utilización de certificados de firma electrónica emitidos por el Sistema de Declaración y Pago Electrónico, aspecto que sin lugar a dudas se convierte en el pilar fundamental de la seguridad del sistema, identidad del usuario e inalterabilidad del documento electrónico<sup>95</sup>.

### **Costa Rica:**

---

<sup>95</sup> [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

La Dirección General de Tributación de Costa Rica, mediante tres resoluciones emitidas entre septiembre y octubre del 2.001, reguló tanto la declaración como el pago electrónico del impuesto sobre la renta e impuesto sobre las ventas a través del sistema [Declar@Net](#), desarrollado por Tecnysis S.A., sociedad privada que en la actualidad mantiene dicho sistema, estableciéndose desde mi personal punto de vista una dependencia innecesaria y eventualmente peligrosa entre dicha sociedad privada y el Sistema de Información Tributaria Electrónica (SITEL) del Ministerio de Hacienda costarricense.

Como aspecto positivo de este sistema de declaración y pago electrónico de impuestos, debo mencionar la posibilidad de aplicación de descuentos de tipo impositivo, debidamente autorizada por el vigente Código Tributario Costarricense, a través de la cual, el contribuyente que menor valor de impuesto paga y declara por internet, mayor descuento impositivo tiene, esto, es de suponer, con el objeto de motivar la utilización de esta práctica herramienta. Cabe anotar que en caso de que el sujeto pasivo renuncie explícita o implícitamente a la aplicación de dicho descuento, acertadamente se prevé que no se genera, por éste hecho, pago indebido, ni cabe compensación o devolución alguna.

Como aspecto negativo y paradójicamente contradictorio a lo mencionado en el párrafo anterior, cabe anotar que para utilizar el sitio asignado a la presentación y pago de las declaraciones, el contribuyente debe satisfacer a Tecnysis S.A. un predeterminado valor.<sup>96</sup>

---

<sup>96</sup> [http://www.tecnysis.com/TS\\_Declaranet.htm](http://www.tecnysis.com/TS_Declaranet.htm)

## **Chile:**

Aún cuando desde el mes de julio de 1997, el artículo 30 del Código Tributario chileno prevé la posibilidad de que la Dirección del Servicio de Impuestos Internos (SII) tenga la capacidad de autorizar a los contribuyentes la utilización de soportes distintos al papel, respecto de la presentación de sus declaraciones tributarias, siempre que su lectura pueda efectuarse a través de medios tecnológicos, es en el mes de febrero del 2001, que el SII emite la Resolución Exenta No. 09, mediante la cual se regula el uso de la firma electrónica en el ámbito tributario, marcando de esta manera una gran diferencia respecto otros sistemas de declaración electrónica, principalmente de los analizados en este Capítulo.

Además de la posibilidad de la utilización de claves, dentro del sistema de declaración electrónica chileno, a partir de la emisión de la mencionada Resolución, los contribuyentes, sean éstos personas naturales o jurídicas, tienen la opción de voluntariamente escoger, principalmente para acreditar su identidad, la firma electrónica de tipo asimétrico, es decir la basada en la llamada PKI, en español, infraestructura de llave pública, considerada en la actualidad, dentro del comercio realizado a través redes abiertas, como la más utilizada y segura.

Dicha firma electrónica de tipo asimétrico depende de entidades certificadoras, a través de las cuales se asocia la clave pública con su titular, y es precisamente el Servicio de Impuestos Internos el encargado de la acreditación de las empresas prestadoras de servicios de certificación; debiendo anotar, que de considerarlo

prudente, en cualquier momento el SII podría asumir directamente la prestación de servicios de certificación.

Por otro lado, los contribuyentes tienen dos alternativas de pago electrónico: la tradicional, basada en un convenio de pago previamente celebrado con una institución financiera autorizada, o la alternativa de pago mediante el uso certificados digitales específicos, aceptados por las diferentes instituciones financieras.<sup>97</sup>

### **Guatemala:**

Desde agosto del 2001, los contribuyentes guatemaltecos tienen la opción de declarar y pagar electrónicamente, entre otros, el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto sobre la Distribución de Bebidas, el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, a través del denominado “Sistema BancaSAT” (Banca Superintendencia Administración Tributaria) .

Dicho sistema, como su nombre lo indica, mantiene una fuerte dependencia, para su funcionamiento y operatividad, de las instituciones financieras adheridas; en primer lugar, los contribuyentes, sin utilizar el internet de manera directa, como sería lo aconsejable, deben complementar el formulario de su declaración en un formato electrónico denominado “ASISTE”, para posteriormente remitirlo al sitio web del banco escogido por el contribuyente, banco que se encuentra previamente autorizado a debitar el valor del impuesto de una cuenta definida. Como se aprecia, el contribuyente no mantiene una relación directa con la administración.

---

<sup>97</sup> [www.sii.cl](http://www.sii.cl)

En todo caso, la Superintendencia de Administración Tributaria guatemalteca exige a los bancos adheridos al sistema “BancaSAT”, la aplicación de mecanismos de seguridad tanto en sus sitios web, como para la transmisión segura de la información tributaria (contribuyente - banco / banco – administración).<sup>98</sup>

### **Perú:**

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria del Perú (SUNAT), en base al artículo 88 del Texto Único Ordenado de Código Tributario Peruano, emitió el mes de noviembre del 2000 la Resolución número 109-2000 mediante la cual regula, entre otros aspectos, la forma y condiciones en que los contribuyentes podrán presentar sus declaraciones tributarias y realizar los pagos respectivos por internet, mediante el sistema informático denominado SOL (SUNAT Operaciones en Línea), el mismo que actualmente permite únicamente a los pequeños y medianos contribuyentes presentar sus declaraciones determinativas y realizar el pago de tributos internos.

Cabe anotar que los pagos se realizan a través de los bancos afiliados, mediante débito previamente contratado por el contribuyente, o por transferencia directa del contribuyente desde el sitio web de cada banco; además, que los respectivos formularios digitales, constan a disposición de los contribuyentes en el sitio web de la administración, como PDT (Programas de Declaración Telemática), cuyos principales

---

<sup>98</sup> [www.sat.gob.gt/bancasat](http://www.sat.gob.gt/bancasat)

formatos se refieren al Impuesto Selectivo al Consumo, a la Renta Anual y, a la Promoción y Desarrollo Turístico.

El sistema peruano de declaración tributaria telemática, identifica a cada contribuyente mediante código de usuario y clave de acceso; además, cuenta con mecanismos de cifrado de información y dispositivos de monitoreo de la red privada SUNAT, aspectos que robustecen en gran medida su seguridad.<sup>99</sup>

Por otro lado, y con el objeto concluir el presente Capítulo, me parece prudente dejar constancia que el tema de la eficiencia administrativo-tributaria ha sido considerado y aún con más agresividad, por sistemas tributarios europeos, como por ejemplo el español, y así es como según la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico de la fiscalidad española<sup>100</sup>, además de servicios de información al contribuyente o de presentación de declaraciones tributarias a través de internet, ha recomendado que el proceso de liquidación de impuestos se realice en línea, con cada transacción electrónica efectuada por el contribuyente a través de internet, situación que, en todo caso, podría a su tiempo, ser estudiada con la profundidad del caso, para su eventual aplicación, dentro de nuestro complejo sistema de determinación tributaria.

### **1. c). Firma Electrónica y Principio de Neutralidad Tecnológica:**

---

<sup>99</sup> [www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)

<sup>100</sup> Informe sobre el impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, Instituto de Estudios Fiscales, (pp. 586), “La Administración Tributaria, desde el objetivo del cumplimiento voluntario, debe hacer un esfuerzo mayor y de más amplio alcance. No solo debe incorporar nuevos servicios que, a través de su soporte electrónico, agilicen los procedimientos, las consultas, el acceso a la información, la presentación de declaraciones, etc..., sino que ha de avanzar hacia el momento mismo de la realización de las transacciones económicas que constituyen la actividad de comercio electrónico y ofrecer o proponer, de forma inmediata y electrónica, la liquidación de impuestos que de dichas transacciones pueden derivarse.”

La comunicación o transmisión de cualquier tipo de datos o información a través de internet (es decir a través de la red mundial de sistemas abiertos, en la cual no existen restricciones de ingreso o salida, y dentro de la cual generalmente “todas las herramientas desarrolladas pasan a ser de dominio de la comunidad”<sup>101</sup>), tiene la particularidad de ser vulnerable, ya que dicha información es susceptible de ser alternada o reproducida y su transmisión redireccionada. Se agrava aún más la vulnerabilidad de la información y su transmisión si consideramos que en internet no existe una conexión directa entre emisores y receptores, aspecto que se evidencia claramente cuando (en numeral 1.a). anterior) enfocamos el funcionamiento del internet.

Se hizo indispensable en consecuencia y con la inevitable masificación del internet, el desarrollo y utilización de mecanismos de protección, entre los cuales actualmente mantiene hegemonía la criptografía<sup>102</sup>, considerada como un instrumento que brinda “seguridad y confiabilidad en las comunicaciones electrónicas y, de este modo, favorece el pleno desarrollo del potencial de las redes abiertas.”<sup>103</sup>.

En lo que respecta a los diferentes mecanismos criptográficos, nos referiremos a los procesos relacionados con el uso de claves mediante métodos simétricos y asimétricos, bases a su vez, del método simétrico relacionado con la firma electrónica conocida como simétrica, y del método asimétrico relacionado con la firma electrónica conocida como asimétrica.

---

<sup>101</sup> Devoto Mauricio, “*Comercio Electrónico y Firma Digital*”, Editorial La Ley, (pp. 106)

<sup>102</sup> Joan Hortala i Valle y otros, “*La Fiscalidad de Comercio Electrónico*”, Editorial CISS S.A., (pp. 279), “Criptografía.- técnica destinada a preservar, en un entorno de redes abiertas, la confidencialidad de las transmisiones y la protección de la integridad de los datos.”

<sup>103</sup> Sarra Andrea Viviana, “*Comercio Electrónico y Derecho*”, Editorial Astrea, (pp. 58)

En el mecanismo criptográfico basado en el uso de claves, que utiliza el método simétrico, la clave del cifrado coincide con la del descifrado, por lo que debe permanecer secreta, siendo en la práctica su principal inconveniente que tanto el emisor como el receptor deben conocer la única clave, debiendo en consecuencia transmitírsela personalmente, hecho que no siempre es posible. Por otro lado, en el mecanismo criptográfico basado en el uso de claves que utiliza el método asimétrico, la clave del cifrado es diferente a la del descifrado, aspecto que permite que la segunda pueda ser conocida libremente, es decir, sea pública, aclarándose que la primera siempre deberá tener el carácter de privada.

Me parece oportuno aclarar que en el método asimétrico, tanto la vinculación entre el par de claves (pública y privada) y su titular (sean éste persona natural o jurídica), como la aplicación de los procesos matemáticos y algorítmicos necesarios para el cifrado y descifrado, son de responsabilidad de la llamada autoridad certificante o prestador de servicios de certificación o proveedor de servicios de certificación<sup>104</sup>, según la Ley de Comercio Electrónico Ecuatoriana, “Entidades de Certificación de Información”<sup>105</sup>.

Ahora bien, aplicándose el principio de equivalencia funcional<sup>106</sup>, y en razón de sus métodos de creación y tratamiento (explicados brevemente en los párrafos anteriores), las firmas electrónicas tendrían igual validez y se le reconocería similares efectos

---

<sup>104</sup> Notas personales tomadas en curso denominado “*Derecho de las Nuevas Tecnologías*”, Universidad Complutense de Madrid.

<sup>105</sup> Vigente Ley de Comercio Electrónico Ecuatoriana (art. 29)

<sup>106</sup> Ley Modelo sobre Comercio Electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, Publicación para las Naciones Unidas, Guía para su aplicación, “La Ley Modelo sigue un nuevo criterio, denominado a veces “criterio de equivalencia funcional”, basado en un análisis de los objetivos y funciones del requisito tradicional de la presentación de un escrito consignado sobre papel, con miras a determinar la manera de satisfacer sus objetivos y funciones con técnicas del llamado comercio electrónico.”

jurídicos que la firma tradicional o convencional. En consecuencia, a través de la firma electrónica se identificará plenamente a su titular, quien aprueba y reconoce, mediante ésta, la información contenida en el documento electrónico respectivo. He aquí su trascendencia.

Como nota meramente referencial, queda claro en consecuencia, que la firma electrónica no tiene relación alguna, como comúnmente se concibe, con una firma manuscrita constante en un documento escaneado.

Nuestra Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos, al igual que muchas a nivel mundial, respeta varios de los lineamientos constantes en la Ley Modelo sobre Firmas Electrónicas de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI), entre los cuales, resalta, según lo denomina dicha Ley Modelo en su artículo 3, el principio de igualdad de tratamiento de tecnologías para la firma, mediante el cual, ninguna de las disposiciones del Modelo se aplicará de modo que excluya, restrinja o prive de efecto jurídico, cualquier método para crear una firma electrónica que cumpla los requisitos necesarios; y, justificando la aplicación de tal principio, en base a una proyección del desarrollo de las tecnologías usadas en nuevos y más eficaces métodos de creación y tratamiento de la firma, textualmente se manifiesta en la guía respectiva que “además de las firmas numéricas basadas en la criptografía de clave pública, hay otros diversos dispositivos, también incluidos en el concepto más amplio de mecanismo de firma electrónica, que ya se están utilizando o se prevé utilizar en el futuro con miras a cumplir una o más de las funciones de las firmas manuscritas”. Además, llama la atención el complementario concepto de modificación mediante acuerdo constante el

artículo 4 de dicha Ley Modelo, mismo que reza textualmente que “las partes podrán establecer excepciones a la presente Ley o modificar sus efectos mediante acuerdo, salvo que ese acuerdo no sea válido o eficaz conforme a derecho aplicable”.

Es así como consta en la Disposición General Cuarta de nuestra Ley de Comercio Electrónico que “no se admitirá ninguna exclusión, restricción o limitación al uso de cualquier método para crear o tratar un mensaje de datos o firma electrónica, siempre que se cumplan los requisitos señalados en la presente ley y su reglamento.”, aclarándose que se ésta es complementada con la siguiente Disposición General, referente al principio de libertad tecnológica, según la cual “Se reconoce el derecho de las partes para optar libremente por el uso de tecnología y por el sometimiento a la jurisdicción que acuerden mediante convenio, acuerdo o contrato privado...”.

Debo, al respecto, resaltar dos situaciones particulares:

a) Cumpliendo con la Disposición General Cuarta, se mantendrá el principio de neutralidad tecnológica, respecto de los diferentes métodos de creación y tratamiento de la firma electrónica (sea éste simétrico o asimétrico), manteniéndose además su validez, siempre que por lo menos se cumplan los cinco requisitos determinados en el artículo 15 de la Ley de Comercio Electrónico<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup> “**Requisitos de la firma electrónica.**- Para su validez, la firma electrónica reunirá los siguientes requisitos, sin perjuicio de los que puedan establecerse por acuerdo entre las partes: a) Ser individual y estar vinculada exclusivamente a su titular; b) Que permita verificar inequívocamente la autoría e identidad del signatario, mediante dispositivos técnicos de comprobación establecidos por esta ley y sus reglamentos; c) Que su método de creación y verificación sea confiable, seguro e inalterable para el propósito para el cual el mensaje fue generado o comunicado; d) Que al momento de creación de la firma electrónica, los datos con los que se creare se hallen bajo control exclusivo del signatario, y, e) Que la firma sea controlada por la persona a quien pertenece.”

b) Como podemos apreciar, existe una relación complementaria y de dependencia entre la Disposición General Cuarta y la Quinta, es decir entre el principio de neutralidad tecnológica y el de libertad tecnológica, toda vez que para determinar cualquiera de los tipos de método de creación y tratamiento de la firma electrónica, las partes podrán optar libremente, es decir voluntariamente, por el método que acuerden.

## **2. Resolución 1065:**

Con fecha 20 de diciembre del 2002 el Servicio de Rentas Internas expide la Resolución No 1065 relacionada con las “Normas para la declaración y pago de las obligaciones tributarias a través de la internet.” (en adelante Resolución 1065), misma que entró en vigencia a partir del 30 de diciembre del mismo año, fecha en que se publicó en el Registro Oficial número 734, materializándose de esta manera el primer paso dado por la administración tributaria central, hacia el ilimitadamente explotable mundo de la realidad virtual<sup>108</sup>.

Cabe anotar que esta primera y principal Resolución 1065 de carácter voluntario, a la fecha, es aparentemente complementada por la Resolución No 10, publicada en el Registro Oficial número 9 del 28 de enero del 2003, la misma que se relaciona con las “Condiciones generales de responsabilidad y uso de medios electrónicos para la declaración y pago de las obligaciones tributarias a través de la internet.” (en adelante Resolución 10); y, por el “Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos”

---

<sup>108</sup> Joan Hortala i Valle y otros, “*La Fiscalidad de Comercio Electrónico*”, Editorial CISS S.A., (pp. 301), “Realidad virtual.- representación electrónica simultánea e interactiva de mundos reales o imaginarios que por medio de imágenes y sonidos da al usuario la sensación de formar parte de esa representación.”

(en adelante Acuerdo de responsabilidad), que debe ser firmado previa la utilización del servicio, tanto por el SRI como por el sujeto pasivo, sea éste contribuyente o responsable (considerándose la total extensión y alcance de sus conceptos).

Se citan en la Resolución 1065, entre otros, dos considerandos de trascendencia. En primer lugar se hace referencia al artículo 80<sup>109</sup> de la Constitución Política de la República, el mismo que consta en la Sección 9ª “De la ciencia y Tecnología”, del Capítulo IV “De los derechos económicos, sociales y culturales”, del título III “De los derechos, garantías y deberes”, de nuestra Carta Fundamental; según el cual, el Estado Ecuatoriano, a la par de otros modernos estados, tiene la responsabilidad de fomentar y garantizar el desarrollo de la ciencia y la tecnología, en consecuencia, de fomentar y garantizar la debida y eficiente explotación de modernos medios como el internet.

La Resolución 1065 contiene otro considerando que desde mi punto de vista, se constituye en el pilar fundamental que avala gran parte de la legalidad del proceso de la declaración tributaria a través de internet, según el cual, la administración tributaria central, en virtud de los principios de libertad y neutralidad tecnológica establecidos a su vez por la Ley de Comercio Electrónico, podría acogerse a cualquiera de los métodos para la creación y tratamiento de firmas electrónicas, las mismas que, según manifestamos anteriormente, además de ofrecer una adecuada seguridad, permiten

---

<sup>109</sup> Vigente Constitución Política de la República de Ecuador, “art. 80.- El Estado fomentará la ciencia y la tecnología, especialmente en todos los niveles educativos, dirigidas a mejorar la productividad, la competitividad, el manejo sustentable de los recursos naturales, y a satisfacer las necesidades básicas de la población. Garantizará la libertad de las actividades científicas y tecnológicas y la protección legal de sus resultados, así como el conocimiento ancestral colectivo. La investigación científica y tecnológica se llevará a cabo en las universidades, escuelas politécnicas, institutos superiores técnicos y tecnológicos y centros de investigación científica, en coordinación con los sectores productivos cuando sea pertinente, y con el organismo público que establezca la ley, la que regulará también el estatuto del investigador científico.”

identificar a su titular y vincularlo a la información constante en el documento electrónico, aspectos que coadyuvan con validez del proceso de declaración electrónica. Es de aclarar que, según se desprende de la documentación y procesos relacionados, la administración explotaría principalmente el método simétrico. Ahora bien, manteniendo los principios citados, cabe resaltar la voluntad que debe expresar el sujeto pasivo, debiendo acogerse también, como una de las partes principales del proceso, al método simétrico para el tratamiento de la firma electrónica.

A continuación, trataremos, por fines didácticos básicamente, en orden inverso al que constan en el texto de la Resolución 1065, los siguientes temas que considero fundamentales: comprobante electrónico de pago, uso de claves, y acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos.

## **2. a) Comprobante electrónico de pago:**

Aún cuando el tema del pago, como modo de extinción de la obligación tributaria, por su trascendencia y extensión debería ser tratado en un estudio independiente, en virtud de su estrecha relación con el presente trabajo, trataré un par de puntos de importancia.

La extinción de la obligación tributaria a través del pago mediante dinero electrónico, es permitida por nuestro Código Tributario, según el cual, entre las alternativas de cómo debe realizarse el pago, constan las “librazas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador”<sup>110</sup>, debiendo señalarse que entre los sistemas de pago

---

<sup>110</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano (art. 42)

electrónico más utilizados y difundidos internacionalmente, se encuentran los que se “relacionan finalmente con la realización de transferencias o compensaciones entre cuentas corrientes, normalmente mediante la utilización de tarjetas de crédito, débito y monedero a las que se dota de distintos niveles de seguridad en función a los protocolos de comunicación que utilicen”<sup>111</sup>.

Así es como, según la Resolución 1065, independientemente de la opción que tiene el contribuyente de realizar el pago –físicamente- a través de las ventanillas de determinadas instituciones financieras (las que hayan firmado el convenio especial de recaudación), presentado el respectivo comprobante electrónico para pago (CEP), el mismo que a su vez es generado una vez recibida la declaración realizada por internet, también, según decisión del contribuyente y previa una autorización de débito otorgada por éste a cualquiera de las citadas instituciones financieras, el SRI podría diligenciar el pago electrónico respectivo.

Vale la pena mencionar que inclusive el sujeto pasivo podría elegir cualquier otra forma de pago electrónico permitida por el SRI, entre las cuales tenemos la certeza que se incluirá posteriormente, el pago a través de tarjeta de crédito, situación que permitiría al Servicio de Rentas Internas, entre otros aspectos, incrementar sus niveles de recaudación, disminuyendo costos relacionados con sus gestiones de cobro.

Según dispone el artículo 111 de nuestra Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento respectivo<sup>112</sup>, la Administración Tributaria se encuentra autorizada para celebrar convenios con las diferentes instituciones del sistema financiero establecidas

---

<sup>111</sup> Joseba A. Echeverría Sáenz (Coordinador), “*El Comercio Electrónico*”, EDISOFER S.L.

<sup>112</sup> “Reglamento de aplicación para la suscripción de convenios especiales con instituciones financieras”, Registro Oficial número 855 de 04/enero/1996.

en el país, en virtud de los cuales dichas instituciones financieras pueden recibir declaraciones y recaudar impuestos, intereses y multas. Además de lo anterior, debo resaltar que a nivel nacional en los últimos años, los bancos, las compañías emisoras o administradoras de tarjetas de crédito y en general todas las instituciones que forman parte del sistema financiero, calificadas como contribuyentes especiales, se han constituido para la administración, en una insustituible herramienta de control y recaudación. En consecuencia, entendemos que en esta estrecha relación, prima un alto grado de responsabilidad, confianza y equidad entre las partes. De hecho, ya desde 1996, para el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), la participación de las instituciones financieras “ha permitido un desplazamiento de los recursos de la Administración hacia la función fiscalizadora, ya que los bancos como unidades especializadas en la percepción, manejo y procesamiento de valores han permitido transferir información oportuna y de adecuados niveles de calidad para apoyar la función recaudación y al mismo tiempo la función fiscalizadora de la Administración.”<sup>113</sup>.

## **2. b). Uso de claves:**

Complementando el análisis constante en el numeral denominado “Firma electrónica y principio de neutralidad tecnológica”, creo conveniente resaltar que como consecuencia de la obligación del sujeto pasivo o su contador (de ser el caso), de registrarse, en base a la clave original asignada por el SRI, según lo dispuesto en el artículo 2 de la Resolución objeto de análisis, dentro del área de “Servicios” del sitio web del SRI, se ofrece la posibilidad de ingresar a la sección denominada

---

<sup>113</sup> CIAT, Impacto del proceso de modernización en la Administración Tributaria, tema 1.1. “*La noción de servicio en la actividad de la Administración Tributaria y su impacto en la relación fisco-contribuyente*” (pp. 3).

“Declaración por Internet” en donde consta a su vez la pantalla denominada “Identificación del Contribuyente” (la misma que se adjunta al presente en calidad de anexo), de cuyo texto, por su importancia, comentaremos el siguiente párrafo: “En caso de que usted decida comunicar su Clave Secreta a un tercero, el SRI asumirá que dicha persona ha sido autorizada por usted para presentar sus declaraciones y anexos, rectificarlas y en general consultar cualquier antecedente relacionado con ellas”.

Tomando en cuenta que entre los principales requisitos legales que debe cumplir la firma electrónica, en este caso de la clave generada por el contribuyente, se encuentran el “ser individual y estar vinculada exclusivamente a su titular” y “que la firma sea controlada por la persona a quien pertenece”, además de no ser lo adecuado, en caso de que el SRI asuma que el tercero no titular de la clave se encuentra autorizado para presentar declaraciones, el contribuyente o cualquier tercero podrían alegar que dicha clave, es decir firma electrónica, no cumple con los mínimos requisitos legales y de seguridad, por ende, considerar al proceso de declaración por internet legalmente insuficiente. Además, en el caso de que terceros no autorizados, por medios ilícitos y contra la voluntad de su titular, hubiesen obtenido su clave personal, nos preguntamos si también debemos entender que el SRI asumirá que la información eventualmente errónea, incorrecta o no apegada a la realidad constante en la declaración, fue proporcionada por sujeto pasivo identificado con la clave indebidamente utilizada por terceros. De ser así, estaríamos frente a una desprotección excesivamente al sujeto pasivo.

En realidad, lo adecuado y recomendable desde nuestro punto de vista, sería que el sujeto pasivo otorgue un poder especial al tercero al que “ha decidido comunicar su

clave secreta”, documento que respaldaría junto con una solicitud emitida por dicho sujeto pasivo, para que el SRI asigne al tercero autorizado, la respectiva clave de tipo personal e intransferible.

## **2. c) Acuerdo de responsabilidad y uso tecnológico:**

Considerando que la voluntad de las partes constituye el eje fundamental alrededor del cual giran los conceptos de libertad y neutralidad tecnológica y, que dicha voluntad se evidencia a través de un acuerdo, mediante Resolución 1065, la administración dispone que el sujeto pasivo deberá firmar previa y físicamente un formato de “Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos”. Por su trascendencia, entendemos, se hace referencia a dicho acuerdo de voluntades y principios de libertad y neutralidad, además, en la definición de “tecnología aplicada”<sup>114</sup>, constantes en la Resolución 10.

En dicho formato de Acuerdo de Responsabilidad desarrollado por la administración, comparecen por el Servicio de Rentas Internas su Director General y, el sujeto pasivo, el mismo que podrá ser una persona natural o jurídica.

---

<sup>114</sup> “Tecnología aplicada.- La tecnología usada por el Servicio de Rentas Internas garantizará la individualidad, seguridad e integridad de la información comunicada por el sujeto pasivo; **las partes** en base al **principio de libertad tecnológica** garantizada en la Ley de Comercio Electrónico, Firma Electrónica y Mensajes de Datos, **acordarán** que la clave proporcionada por el Servicio de Rentas Internas al usuario para la presentación por la internet de sus obligaciones tributarias y cumplir otros deberes formales, surtirá los mismos efectos que una firma electrónica, por lo que, tanto su funcionamiento como su aplicación se entenderán como una completa equivalencia funcional, técnica y jurídica...”

Se hace referencia por otra parte, que los contadores participantes en la elaboración de la declaración de diferentes sujetos pasivos, deberán también firmar dicho Acuerdo de Responsabilidad.

A continuación, se hacen constar algunas consideraciones procedimentales que, apoyan en gran medida y robustecen la legalidad y transparencia de la declaración tributaria por medios electrónicos en el Ecuador, respecto de las cuales, es necesario puntualizar en primer lugar que, con el objeto de garantizar la **confidencialidad** de las claves, y en línea con las condiciones de creación y tratamiento de la firma electrónica simétrica, es obligación del sujeto pasivo, sustituir la clave provisional (denominada clave de usuario) entregada mediante sobre de seguridad sellado por el SRI, por su clave definitiva. Por otro lado y, una vez remitida la declaración por parte del sujeto pasivo, éste recibirá del SRI un número de serie y el comprobante electrónico del pago (CEP), información que le permitiría a dicho sujeto pasivo, de ser necesario, evidenciar el cumplimiento de este deber formal. Cabe anotar que dicha remisión del número de serie y CEP es considerada como una mera confirmación de recepción de la declaración, mas no significa conformidad de su contenido, manteniendo en consecuencia indemne, la administración, su potestad determinadora.

Con referencia a una eventual no confirmación de recepción de la declaración, por parte de la administración y, considerando lo dispuesto en el segundó párrafo del artículo 6 de la Resolución 1065, cuyo texto es el siguiente: “El SRI realizará validaciones lógicas y aritméticas en línea sobre las declaraciones enviadas, siendo su facultad el rechazar tal información en caso de que las declaraciones contengan errores.”, me parece que la administración está atribuyéndose una facultad que no es

permitida por ninguna de las disposiciones legales tributarias, situación que empaña la legalidad del proceso de declaraciones tributarias por internet.

La administración debería, al igual que lo que ocurre en la tradicional presentación de declaraciones tributarias, receptor las mismas limitándose a confirmar la información general como nombres, número de RUC o valor total a pagar, recibiendo acto seguido el formulario (físico) respectivo, debiendo realizar cualquier tipo de observación a la declaración posteriormente y por escrito, cumpliendo con las formalidades de la notificación al sujeto pasivo, esto, con el objeto de permitir a dicho sujeto, presentar las objeciones que creyere del caso, aclarando que según el artículo 103 de nuestro vigente Código Tributario, notificación “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”.

En lo que respecta a la fecha de vencimiento de presentación de la declaración, la Resolución 1065 respeta plenamente lo dispuesto por el Código Tributario<sup>115</sup>, en el sentido de que para el caso de que dicha fecha coincida con un feriado local, nacional o fin de semana, ésta se entenderá trasladada al siguiente día hábil; además, en lo que concierne a la fecha límite de pago, se mantienen las disposiciones existentes.

Constan además, paradójicamente, en el texto del Acuerdo de Responsabilidad, dos suigéneris restricciones de responsabilidad, que a su vez, se repiten textualmente en el artículo 13 de la Resolución 010. Según la primera, “El SRI no será responsable por

---

<sup>115</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano (art. 11)

las pérdidas o daños sufridos por el Sujeto Pasivo por causa de **terceros** (nuestra negrilla) o fallas tecnológicas bajo responsabilidad del mismo o de terceros.”. Nos llama la atención esta restricción, tomando en cuenta que en la misma Resolución 010 (artículo 17), consta que “La suscripción del acuerdo también implicará una declaración formal del sujeto pasivo respecto a que, tanto el sistema informático para la presentación y pago de declaraciones y anexos de las obligaciones tributarias y cumplimiento de otros deberes formales a través de la internet como la plataforma tecnológica utilizada en la prestación del servicio, son de propiedad del Servicio de Rentas Internas”. Siendo el SRI el propietario de la plataforma tecnológica y del sistema informático utilizado para la presentación de declaraciones electrónicas, se entiende que es de su responsabilidad, el que no ocurran fallas de tipo tecnológico que perjudiquen de cualquier forma al sujeto pasivo.

Cabe mencionar que esta restricción de responsabilidad coloca irrefutablemente al contribuyente en una situación de indefensión, si consideramos que el mencionado Acuerdo de Responsabilidad, apoyándonos en estricta doctrina, mantiene las principales características de un contrato de adhesión (aspecto analizado en detalle posteriormente), debiendo anotar que no teniendo el sujeto pasivo ninguna posibilidad de superar o hacer que se superen eventuales fallas tecnológicas presentadas bajo responsabilidad de terceros, resulta imposible que se pretenda vía acuerdo, liberar al Servicio de Rentas Internas de su responsabilidad de proporcionar seguridad suficiente en su plataforma tecnológica y sistema informático, trasladando además, de una manera indirecta dicha responsabilidad al contribuyente (persona natural o jurídica por lo general sin mayores conocimientos técnicos).

Respecto de los **terceros** (nuestra negrilla) citados en la restricción objeto de análisis, debo hacer referencia a la cada vez más amenazante, creciente y especializada existencia, a nivel internacional, de los llamados piratas electrónicos o hackers, que no son sino personas que valiéndose de medios informáticos y de telecomunicaciones, acceden en forma no autorizada a sistemas de información cuyo acceso no les está permitido<sup>116</sup> y, de los crackers, que inclusive, provocan conscientemente daños o se apoderan indebidamente de información. Nuestro vigente Código Penal, modificado por la Ley de Comercio Electrónico<sup>117</sup> considera como infracciones informáticas a dichas prácticas.

Según la segunda restricción, “el SRI no tiene responsabilidad por la exactitud, veracidad, contenido o por cualquier error en la información proporcionada por el Sujeto Pasivo en su declaración, sea que se trate de errores humanos o tecnológicos”. A los comentarios anteriores agregaré únicamente, salvo más acertado criterio que, en caso de que los errores tecnológicos sean ocasionados dentro del sistema informático o la plataforma tecnológica desarrollada por el Servicio de Rentas Internas, ésta sería en estricto sentido, la única responsable de eventuales alteraciones o errores que se presenten en la información.

---

<sup>116</sup> Notas personales tomadas en curso denominado “Derecho de las Nuevas Tecnologías”, Universidad Complutense de Madrid, respecto de los piratas electrónicos, “su motivación es el simple deseo de quebrantar sistemas y ven en ello un desafío a su intelecto, realizan esta actividad sin ninguna intención de provocar daño, aunque ocasionalmente y de manera accidental, podría destruir o modificar información, o inclusive dañar sistemas”

<sup>117</sup> Vigente Ley de Comercio Electrónico Ecuatoriana, Reformas al Código Penal, “Art. 58.- A continuación del artículo 202, inclúyanse los siguientes artículos innumerados: Art...- El que empleando cualquier medio electrónico, informático o afín, violentare claves o sistemas de seguridad, para acceder u obtener información protegida, contenida en sistemas de información; para vulnerar el secreto, confidencialidad y reserva, o simplemente vulnerar la seguridad, será reprimido con prisión de seis meses a un año y multa de quinientos a mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica...”

Hemos manifestado, en el desarrollo del presente Capítulo, que con el objeto de escoger el método de creación y tratamiento de la firma electrónica y, en base a los principios de libertad y neutralidad tecnológica, la administración tributaria central con el sujeto pasivo, en igualdad de condiciones, mediante acuerdo voluntario, deberían acogerse, en este caso, al método simétrico. Sin embargo, al contemplarse en el mal llamado “Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos” una renuncia expresa, por parte exclusivamente del sujeto pasivo “a hacer uso de cualquier derecho a interponer una acción tendiente a invalidarlo, así como la validez de la clave de usuario y de las declaraciones u otra información enviada mediante el uso del sistema” y, según mi criterio el cual tiene como base a su vez, lo expuesto a lo largo de este Capítulo, se originaría un severo resquebrajamiento de la voluntad de las partes, pilar fundamental de el principio de libertad y neutralidad tecnológica, base fundamental, a su vez, del proceso de declaración tributaria por internet, generándose, en consecuencia, fuertes indicios de invalidez e ilegalidad de dicho proceso. Se pretende además, erróneamente, aprovechar del termino vinculante, condición que dentro del derecho tributario, caracteriza a la declaración tributaria, mas no a ningún acuerdo<sup>118</sup>.

La igualdad de condiciones entre el sujeto activo y pasivo, mencionada en el párrafo anterior, es evidenciada transparentemente si analizamos al fenómeno tributario desde un enfoque dinámico, y consideramos a la aplicación de los tributos como una actividad de la administración de carácter reglado que “supone la igualdad de los sujetos involucrados en ella”, la cual se realiza con posterioridad a la creación de

---

<sup>118</sup> Vigente Acuerdo de responsabilidad y uso de medio electrónicos, último párrafo, “El sujeto pasivo, con la intención de que este acuerdo resulte legalmente vinculante, renuncia expresamente a hacer uso de cualquier derecho a interponer una acción tendiente a invalidarlo, así como sobre la validez de la clave de usuario y de las declaraciones u otra información enviada mediante el uso del sistema.”

tributos originada a su vez en la potestad de imperio, donde sí se presenta una relación de poder ejercido por el Estado, en virtud de dicha potestad<sup>119</sup>. Se aclara que dentro de la actividad de aplicación de tributos existe una única y específica situación en la que se presenta cierto poder de la administración, cual es su facultad de acción coactiva para el cobro de créditos tributarios<sup>120</sup>.

Y es precisamente el principio de igualdad de las partes sumado al de libertad contractual, los que conjuntamente han constituido la base de los postulados clásicos de la contratación tradicional, según los cuales, el contrato (ley para las partes) “era el resultado de la expresión libre de dos voluntades que se encuentran situadas en un plano de igualdad para discutir los términos del contrato y autorregular sus intereses”.

Sin embargo, en la actualidad, la realidad es muy diferente, toda vez que las partes contratantes, por lo general, suelen mantener condiciones de enorme desigualdad (económica, social, política, tecnológica, jurídica, etc.), debido principalmente al apareamiento de la sociedad de consumo alimentada a su vez por la globalización y constantes avances tecnológicos significativos. Dicha desigualdad, considerada como una limitante en el proceso contractual, en consecuencia y desde el punto de vista jurídico, se traduce en la necesidad de proteger a la parte más débil, para evitar abusos de la parte considerada con mayores fortalezas. Es muy decidor lo expresado por Jaime Santos Britz al respecto: “En rigor de verdad, no se trata de igualdad, sino de igualación, es decir, en el de otorgar un tratamiento a las relaciones jurídicas, valorando previamente a quienes deben ser igualados.”. Lo mencionado en este párrafo, sumado a la producción en serie de bienes y prestación en serie de servicios

---

<sup>119</sup> Troya Jaramillo José Vicente, “*Derecho Tributario Material*”, UASB, 2003

<sup>120</sup> Vigente Código Tributario Ecuatoriano (art. 158)

(masificación), constituyen las principales causas que han impulsado la adhesión<sup>121</sup> de los contratos, realidad que, podríamos decir, continua superando los clásicos postulados del contrato, generándose en consecuencia un reordenamiento jurídico acorde a la realidad<sup>122</sup>.

El tratadista Arturo Alessandri Rodríguez de una manera acertada y general explica al contrato de adhesión en el siguiente sentido: “es el que se forma sin discusión previa mediante la aceptación lisa y llana que una de las partes hace de las condiciones señalada por la otra”<sup>123</sup>, según dicho autor una de las partes impone “la ley del contrato” al otro cuyo único papel es aceptarla o rechazarla. El contratante a quien se le propone el contrato se limita a adherirse a las condiciones ofrecidas. En este sentido, es oportuno mencionar que la jurisprudencia ecuatoriana, de una manera mas bien general, reconoce la legalidad del contrato de adhesión<sup>124</sup>.

Coincidimos con el tratadista francés Berlioz en el sentido de que la inferioridad del adherente, independientemente del eventual equilibrio que pudiere presentarse extra contractualmente, “resulta del hecho mismo de que la iniciativa de la redacción le permite al estipulador definir los límites de su prestación y de realizar las

---

<sup>121</sup> Berlioz Georges, “*Le Contrat D’Adhesion*”, Ministère de L’Education Nationale, (pp. 31): “La adhesión es un acto por el cual la parte contratante que sabe que la otra parte tiene la intención de hacer un trato siguiendo las condiciones de la estipulación, indica su intención de someterse para esta transacción a los términos y condiciones de esta estipulación” (traducción literal).

<sup>122</sup> Ghersi Carlos A. (Director), “*CONTRATOS Problemática Moderna*”, Ediciones Jurídicas Cuyo (pp. 37 a la 42)

<sup>123</sup> Alessandri Rodríguez Arturo, “*De los Contratos*”, Editorial Jurídica de Chile (pp. 40)

<sup>124</sup> Jurisprudencia de Casación, Gaceta Judicial serie 17 No 6, pp. 1539.- “La formación normal de un contrato es aquella que supone una deliberación y discusión de sus cláusulas, hechas por personas que gozan de plena libertad para consentir o disentir. Este esquema típico de contrato tiene una modalidad que es el contrato de adhesión, en el cual la fase de negociación del contrato ha quedado eliminada, puesto que una de las partes fija prolijamente todas y cada una de las cláusulas, de tal suerte que a la otra no le queda otra libertad que la de dar su consentimiento o rechazar el contrato. La doctrina predominante, le reconoce carácter contractual; la circunstancia de que no haya discusión de las cláusulas, que una de las partes puede aceptar o rechazar, no elimina el acuerdo de voluntades, porque la discusión no es la esencia del contrato, lo esencial es que las partes estén en acuerdo con la oferta o que exista una declaración de voluntad común.

implicaciones de las cláusulas que redacta para su beneficio: (la calidad de la previsión es un elemento que, dentro del contrato de adhesión, diferencia a los fuertes e los débiles)”<sup>125</sup>.

Queda claro que la parte que señala las condiciones, es decir, la que impone la “ley del contrato” o, la que fija prolijamente todas y cada una de las cláusulas, por determinadas circunstancias, es la que mantiene cierta primacía o superioridad en la relación, motivo por el cual tiende a presentarse en los contratos de adhesión, por su naturaleza misma, su característica principal, cual es la de “contener cláusulas que las venimos a conocer en el Derecho como abusivas y que al ser concebidas por una sola de las partes, la otra simplemente manifiesta su adhesión al contrato, haciéndose ilusoria su libertad contractual”<sup>126</sup>. Esta inevitable presencia de cláusulas abusivas en los contratos de adhesión, ha exigido que las múltiples legislaciones, ofreciendo protección a la débil parte contractual adherente y, a manera de límite, las considere como nulas, es decir, como no escritas, entendiéndose, entre otras, como cláusulas abusivas las que exoneran o limitan responsabilidades del predisponente, las que limitan al adherente de oponer excepciones, o las que permiten al predisponente modificar unilateralmente el contenido del contrato.

Por lo expuesto, podemos concluir que las restricciones de responsabilidad del SRI y la analizada renuncia expresa del sujeto pasivo, constantes en el Acuerdo de Responsabilidad elaborado íntegramente por la administración tributaria central, al

---

<sup>125</sup> Berlioz Georges, “*Le Contrat D’Adhesion*”, Ministere de L’Education Nationale, traducción literal (pp. 30)

<sup>126</sup> Rivera Julio César (Director), “*Revista de Derecho Comparado*”, “Las Cláusulas Abusivas en los Contratos de Adhesión”, Prieto Melgarejo Dhery, Culzoni Editores, (pp 120)

cual debe simple y llanamente adherirse el contribuyente, son cláusulas abusivas<sup>127</sup>, en consecuencia, podrían ser consideradas como nulas, es decir, simplemente, consideradas como no escritas.

El mal llamado “Acuerdo de responsabilidad y uso de medios electrónicos”, en estricta doctrina y razón, debería denominarse “Contrato de responsabilidad y uso de medios electrónicos”, en consideración a que se entiende que en el acuerdo las decisiones son tomadas por mayoría entre un grupo de personas ligadas por mutuos intereses (ej. socios), a diferencia de la realidad del contrato en el cual se requiere del consentimiento concurrente de por lo menos dos partes<sup>128</sup>.

En línea con la doctrina internacional relacionada con el contrato de adhesión y consecuente protección a la parte adherente, se establecen en la vigente Ley Orgánica de Defensa del Consumidor y su respectivo reglamento, capítulos específicos relacionados con la “Protección Contractual”, en concordancia con lo dispuesto en la Sección denominada “De los consumidores” (art. 92), de nuestra Constitución Política.

En lo que a la Resolución 010 respecta, la cual se relaciona con las “Condiciones generales de responsabilidad y uso de medios electrónicos para la declaración y pago

---

<sup>127</sup> Riera Julio César (Director), “*Revista de Derecho Comparado*”, “Las Cláusulas Abusivas”, Namén Vargas William, Culzoni Editores, (pp. 175) “Cláusula abusivas, vejatorias, exorbitantes, leoninas, ventajosas, excesivas, son expresiones utilizadas para denotar la ruptura de la simetría, equilibrio, igualdad o equivalencia de las partes del negocio jurídico o del contrato, la ausencia de paridad en los derechos y prestaciones, deberes y poderes de los sujetos, la preeminencia de uno, el conferimiento o atribución de facultades mayúsculas, la exclusión o restricción de las estatuidas por el ordenamiento, el escollo para su ejercicio, la ausencia de negociación, el abuso del poder en la formación, celebración, ejecución y terminación del acto dispositivo y, en general, el detrimento de su regulación normativa, con una generalización y confusión lamentable e inconveniente.”

<sup>128</sup> Rivera Julio César (Director), “*Revista de Derecho Comparado*”, “Las Cláusulas Abusivas en los Contratos de Adhesión”, Prieto Melgarejo Dhery, Culzoni Editores, (pp. 121)

de las obligaciones tributarias a través de la internet.”, además de ciertas referencias citadas anteriormente, de manera puntual me referiré a lo dispuesto en su artículo 14<sup>129</sup>, según el cual, el Servicio de Rentas Internas podrá realizar en su sitio web modificaciones que tengan relación con el proceso de declaraciones electrónicas, entendiéndose que dichas modificaciones respecto de los servicios ofrecidos, el diseño y la información de cualquier tipo constante en el sitio, se realizarían sin previo aviso a la otra parte, es decir al sujeto pasivo. Se establece además, que una vez realizadas tales modificaciones, y en caso de que el sujeto pasivo utilice el servicio, éstas se entenderán aceptadas por aquél. No cabe duda que la mencionada disposición, a más de auto permitir a la administración, de una manera sorprendentemente creativa e innovadora y, cumpliendo con el único requisito de sustituir información (constante a manera de texto en su sitio web), crear nuevas disposiciones reglamentarias o sustituir las anteriores, coadyuva al alto grado de inestabilidad jurídica cada vez más creciente en nuestro país.

Sumo y sigo a lo anterior, manifestando la premisa que todo acto administrativo que tenga relación con la determinación, es eficaz siempre que haya sido notificado debidamente al contribuyente y a terceros directamente afectados. Así lo dispone nuestro vigente Código Tributario<sup>130</sup>, en concordancia con el Modelo de Código

---

<sup>129</sup> Art. 14.- Reservas.- El Servicio de Rentas Internas se reserva el derecho de hacer cambios en la información, diseño y servicios proporcionados en su sitio web sin aviso previo. El Servicio de Rentas Internas se reserva el derecho de adicionar, enmendar o variar los términos de esta resolución mediante la expedición y la publicación de tales modificaciones en su sitio web. Una vez que estos cambios están en funcionamiento, el uso posterior del servicio web para declaración de obligaciones tributarias y cumplir otros deberes formales por internet implicará la aceptación por parte del sujeto pasivo de tales modificaciones. El Servicio de Rentas Internas se reserva el derecho de dictar regulaciones, normas y estándares técnicos para la aplicación del sistema o los cambios tecnológicos que se produjeran en el futuro y que fueren expresamente aceptados por el Servicio de Rentas Internas en su página web para una adecuada aplicación de esta resolución y otras normas aplicables.

<sup>130</sup> Art. 85.- “Notificación de los Actos Administrativos.- Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las Resoluciones que dicten las Autoridades

Tributario para América Latina, cuyo comentario a su artículo 148<sup>131</sup> apoya lo mencionado, en el siguiente sentido, “es imprescindible que las decisiones que puedan afectar definitivamente los derechos del contribuyente sean objeto de una notificación que esté totalmente a cubierto de cualquier incertidumbre”. En consecuencia, toda modificación relacionada con el proceso de declaraciones electrónicas, realizada por el SRI en su sitio web, no tendrá eficacia alguna, si no es notificada debidamente a quienes puedan resultar directamente afectados, situación curiosamente contraria a lo dispuesto en el artículo 14 de la Resolución 010.

### **3. Conclusiones:**

Se desprende del primer Capítulo de este trabajo, la trascendental importancia que mantiene la declaración tributaria considerada como un fundamental deber formal del sujeto pasivo, dentro del sistema tributario ecuatoriano, en virtud de constituirse en uno de los principales elementos dentro del complejo proceso de determinación tributaria, el mismo que a su vez tiende a garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, por parte del sujeto pasivo, dentro del marco legal.

Con referencia al análisis del Segundo Capítulo, relacionado específicamente con las declaraciones tributarias a través de internet, según el cual y de manera más bien general, revisamos la normativa nacional especializada en comercio electrónico, parte de la normativa tributaria relacionada y, las múltiples pero no muy concordantes

---

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.”

<sup>131</sup> Art. 148.- “Las resoluciones que determinen tributos, impongan sanciones, decidan recursos, decreten apertura a prueba, y en general todas aquellas que causen gravamen irreparable, serán notificadas personalmente en las oficinas de la administración tributaria o en el domicilio del interesado...”

disposiciones reglamentarias emitidas al efecto por la administración tributaria central, además de considerar, determinados detalles del proceso en sí, y ciertas consideraciones técnicas, se desprende que de una manera muy acertada, se han planteado, como base y ejes fundamentales alrededor de los cuales gira el servicio, los principios de libertad y neutralidad tecnológica, aspecto que como lo hemos comentado, otorga a las declaraciones tributarias electrónicas, la formalidad técnica, viabilidad y legalidad requerida. En lo que a la funcionalidad y al proceso en sí respecta, insistimos en que las características de confidencialidad y seguridad otorgadas por la administración a la creación y tratamiento de las firmas electrónicas, es decir, las claves, en la práctica, son las que refuerzan en gran medida dicha viabilidad y legalidad del servicio de declaraciones tributarias a través de internet.

Ahora bien, ratificando lo mencionado en el numeral 2 de este Capítulo al analizar los considerandos de la Resolución 1065, según estos principios de libertad y neutralidad tecnológica, las partes podrían acogerse a cualquiera de los métodos para la creación y tratamiento de firmas electrónicas, insistiendo que en la actualidad el utilizado es el simétrico, no debiendo perder de vista que a futuro, y dependiendo de ciertas consideraciones tecnológico-jurídicas, debería ser explotado además el método asimétrico. Y es precisamente esta flexibilidad acogida en la Resolución 1065, basada inclusive en consideraciones doctrinales y legales, la que coloca al Ecuador, respecto del servicio de presentación de declaraciones tributarias por internet, en una muy aceptable posición frente a los países objeto de análisis en el presente Capítulo (numeral 1.b). El hecho de que el Ecuador haya sido el último país (respecto de los otros objeto de análisis) que reguló la declaración tributaria por internet, le ha permitido nutrirse de las experiencias de los otros países y, principalmente

aprovecharse de la actual madurez doctrinaria internacional en el área del Derecho de las Nuevas Tecnologías, en concordancia con la reciente legislación nacional. Es cierto que no nos encontramos en el mejor escenario, como se encuentran Chile o Colombia, países en los cuales ya se utiliza el método asimétrico para la creación y tratamiento de firmas electrónicas, sin embargo, en este sentido debemos aclarar que, según tenemos entendido, en un futuro inmediato tendremos en el Ecuador una entidad certificadora de firmas electrónicas, situación que permitiría al país, continuar ampliando la posibilidad de explotar nuevas herramientas tecnológicas. Por otro lado, tenemos la certeza de que administraciones de países como Costa Rica, Guatemala o Bolivia, continuarán trabajando en mejorar sus no muy prácticos sistemas de declaraciones tributarias por medios electrónicos.

Sin embargo, desdiciendo lo anterior y de la elocuente misión del SRI, ciertas comentadas posturas de la administración tributaria que desdibujan claramente la legalidad del proceso de declaraciones tributarias a través de internet, desde mi punto de vista son, en primer lugar, la exigencia a través de la Resolución 010 y del Acuerdo de responsabilidad de uso de medios electrónicos desarrollado por el SRI, de que el sujeto pasivo renuncie “a hacer uso de cualquier derecho a interponer una acción tendiente a invalidarlo, así como la validez de la clave de usuario y de las declaraciones u otra información enviada mediante el uso del sistema”; por otro lado, se suma la particular manera, mediante la reserva del derecho por parte de la administración, de enmendar la Resolución 010, o de ser el caso, de variar o adicionar, es decir, crear nuevas disposiciones relacionadas con el proceso, que deberían ser de carácter reglamentario, mismas que bajo ninguna circunstancia entrarían en vigencia, sino hasta que sean publicadas en el Registro Oficial, según lo

dispone el artículo 8<sup>132</sup> de la vigente Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, aspecto que con seguridad generará en un futuro muy cercano, la aplicación de nuevas disposiciones no vigentes e ilegales, dentro del proceso de declaración tributaria por medios electrónicos.

Lamentablemente, y por lo anterior principalmente, nos vemos obligados a concluir que en el Ecuador, la declaración tributaria por internet, considerada en principio como un elemento tecnológico que ofrece a la administración valor agregado a su eficiencia, no mantiene las características de legalidad requeridas, influenciando esta penosa situación, en una marcada desmotivación respecto de la utilización de tan generosa, práctica, y hasta costosa herramienta tecnológica, por parte de los sujetos pasivos.

A manera de sugerencia me permito manifestar que aún cuando principalmente son los profesionales técnicos informáticos, los responsables del desarrollo y aplicación de múltiples y modernas herramientas tecnológicas, se debe aclarar que éstas son utilizadas por seres humanos miembros de una sociedad, la cual, a su vez, se encuentra regida por diferentes tipos de normas y, principalmente por normas legales. En consecuencia, con el objeto de evitar incoherencias dentro del sistema normativo nacional, las disposiciones de tipo legal que mantengan relación con la correcta aplicación de dichas herramientas, deben ser generadas conjunta y coordinadamente con el aporte de profesionales expertos del área técnica y letrados especializados en el área del derecho de las nuevas tecnologías.

---

<sup>132</sup> “Art. 8.- El 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. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos, Esta facultad es indelegable.”

Como colofón, puedo manifestar que en el Ecuador, el proceso de declaraciones tributarias a través internet tendría la debida suficiencia legal, técnica y operativa, si se eliminasen las inapropiadas disposiciones emitidas por la administración tributaria central, las cuales han sido objeto de análisis en el presente trabajo y que a manera de revisión, a riesgo de ser redundantes, las citaremos brevemente a continuación: el criterio de que la administración simplemente asuma que el titular de una clave personal haya autorizado a un tercero, en caso de que éste hubiere utilizado dicha clave; la facultad auto impuesta por el SRI para rechazar declaraciones que considere erróneas, como consecuencia de validaciones aritméticas y lógicas; las restricciones de responsabilidad de la administración tributaria en el evento de que el sujeto pasivo sufra pérdidas o daños a causa de terceros y, en el evento de que por errores humanos o tecnológicos se presenten inconvenientes relacionados con la exactitud y veracidad de la información proporcionada por el sujeto pasivo; la exigencia de que el sujeto pasivo renuncie expresamente a interponer acciones tendientes a invalidar el Acuerdo de Responsabilidad, la clave o la información remitida; y, el hecho de que el Servicio de Rentas Internas se reserve el derecho de hacer modificaciones al sitio web, que afecten directamente al proceso de declaraciones tributarias a través de internet, sin aviso previo al sujeto pasivo, sumado al criterio de que el uso del servicio por parte del sujeto pasivo implique la aceptación de las mencionadas modificaciones.

## **Bibliografía:**

**ALESSANDRI RODRÍGUEZ**, Arturo, “*De Los Contratos*”, Santiago de Chile - Chile, Editorial Jurídica de Chile, 2000

**AMATUCCI**, Andrea, “*Tratado de Derecho Tributario*”, Tomo Segundo, Bogotá-Colombia, Editorial Temis S.A., 2001

**AMOROS RICA**, Narciso (dirigido por), Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, “*Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*”, Tomo II, Ley General Tributaria, Artículos 90 al final, Madrid – España, Editoriales de Derecho Reunidas, 1983

**BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO**, “*Reformas de la administración tributaria en América Latina*”, Seminario, Washington D. C. – USA, 1993

**BRAVO ARTEAGA**, Juan Rafael, “*Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*”, 2ª edición, Bogotá-Colombia, Ediciones Rosaristas, 1997

**BERLIOZ**, Georges, “*Le Contrat D’Adhesion*”, deuxième édition, Paris - Francia, Ministère de L’Education Nationale, 1976

**CARVAJO VASCO**, Domingo (Presidente de la comisión), “*Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad Española*”, Madrid – España, Instituto de Estudios Fiscales, 2000

**DEVOTO**, Mauricio, “*Comercio Electrónico y Firma Digital*”, Buenos Aires – Argentina, Editorial La Ley, 2001

**DIAZ, Francisco Mateo**, “*La noción de servicio en la actividad de la Administración Tributaria y su impacto en la relación fisco-contribuyente*”, Impacto del proceso de modernización en la Administración Tributaria, Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), Santo Domingo – República Dominicana, 1996

**ECHEVERRIA SAENZ**, Joseba A. (Coordinador), “*El Comercio Electrónico*”, Madrid-España, EDISOFER S.L., 2001

**GARCIA BELSUNCE**, Horacio A. (Director), “*Tratado de Tributación*”, Tomo I, Volumen 2, Buenos Aires – Argentina, Editorial Astrea, 2003

**GHERSI**, Carlos A. (Director), “*CONTRATOS Problemática Moderna*”, Buenos Aires - Argentina, Ediciones Jurídicas Cuyo, 1996

**GIULIANI FONROUGE**, Carlos M, “*Derecho Financiero*”, Volumen II, Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma, 1984

**GIULIANI FONROUGE**, Carlos, Rubens **GOMES DE SOUSA**, Ramón **VALDES COSTA**, “Reforma Tributaria para América Latina III Modelo de Código Tributario”, OEA / BID, Washington D.C. - USA, 1968

**GONZALEZ**, Eusebio, José Luis **PEREZ DE AYALA**, “*Curso de Derecho Tributario*”, Tomo I, 6ª edición, Madrid – España, Editoriales de Derecho Reunidas

**GONZALEZ**, Eusebio, José Luis **PEREZ DE AYALA**, “*Derecho Tributario I*”, Salamanca – España, Plaza Universitaria Ediciones, 1994

**GONZALEZ**, Eusebio, José Luis **PEREZ DE AYALA**, “*Derecho Tributario II*”, Salamanca – España, Plaza Universitaria Ediciones, 1994

**HORTALA i VALLVE**, Joan, Franco **ROCCATAGLIATA**, y Piergiorgio **VALENTE**, “*La Fiscalidad del Comercio Electrónico*”, Barcelona-España, Editorial CISS S.A., 2000

**JARACH**, Dino, “*Finanzas Públicas y Derecho Tributario*”, Buenos Aires – Argentina, Abeledo-Perrot S.A., 1996

**KRUSE**, Heinrich Wilhelm, “*Derecho Tributario Parte general*”, traducción del alemán, Munich – Alemania, Editoriales de Derecho Reunidas, 1973

**LEY MODELO SOBRE COMERCIO ELECTRÓNICO**, aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, Nueva York – USA, Publicación de las Naciones Unidas, 1999

**LEY MODELO SOBRE LAS FIRMAS ELECTRÓNICAS**, de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, Nueva York – USA, Publicación de las Naciones Unidas, 2002

**MICHELI**, Gian Antonio, “*Curso de Derecho Tributario*”, traducción y estudio preliminar Banacloche Julio, Madrid – España, Editores de Derecho Reunidos, 1975

**RIVERA**, Julio César (Director), “*Revista de Derecho Comparado*”, Buenos Aires – Argentina, Culzoni Editores, 1999

**RODRÍGUEZ VILLALBA**, Gustavo, “*Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*”, Fundación de Cultura Universitaria, 1998

**SARRA**, Andrea Viviana, “*Comercio electrónico y derecho*”, Buenos Aires – Argentina, Editorial Astrea, 2000

**TROYA JARAMILLO**, José Vicente, “*Derecho Tributario Material*”, documento entregado para la cátedra de Derecho Material Tributario UASB, Quito-Ecuador, 2003

**TROYA JARAMILLO**, José Vicente, “*Los Tributos*”, documento entregado para la cátedra de Derecho Material Tributario UASB, Quito-Ecuador, 2003

**TROYA JARAMILLO**, José Vicente, “*Finanzas Públicas y constitución*”, documento entregado para la cátedra de Derecho Material Tributario UASB, Quito-Ecuador, 2003

**VILLEGAS**, Hector V., “*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*”, Buenos Aires – Argentina, Ediciones Depalma, 1992

### **Legislación Ecuatoriana:**

**Constitución Política de la República**, Registro Oficial número 1, 11 de agosto de 1998

**Código Tributario**, Registro Oficial número 958 (Suplemento), 23 de diciembre de 1975 (vigente)

**Ley de Régimen Tributario Interno**, Registro Oficial número 341, 22 de diciembre de 1989 (vigente)

**Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos**, Registro Oficial número 557 (Suplemento), 17 de abril del 2002

**Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas**, Registro Oficial número 206, 02 de diciembre de 1997

**Reglamento General a la Ley de Comercio Electrónico, Firmas Electrónicas y Mensajes de Datos**, Registro Oficial número 735, 31 de diciembre del 2002

**Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno**, Registro Oficial número 484 (Suplemento), 31 de diciembre del 2001

**Reformas al Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno**, Registro Oficial número 718, 04 de diciembre del 2002

**Normas para la Declaración y Pago de las Obligaciones Tributarias a través de Internet**, Resolución número 1065, Registro Oficial número 734, 30 de diciembre del 2002

**Condiciones generales de responsabilidad y uso de medios electrónicos para la declaración y pago de las obligaciones tributarias a través de internet**, Resolución número 10, Registro Oficial número 9, 28 de enero del 2003

### **Sitios Web:**

[www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec)  
[www.djonline.com.ar](http://www.djonline.com.ar)  
[www.afip.gov.ar](http://www.afip.gov.ar)

[www.djonline.com.ar](http://www.djonline.com.ar)

[www.impuestos.gov.bo](http://www.impuestos.gov.bo)

[www.dian.gov.ec](http://www.dian.gov.ec)

[http://www.tecnysis.com/TS\\_Declaranet.htm](http://www.tecnysis.com/TS_Declaranet.htm)

[www.sii.cl](http://www.sii.cl)

[www.sat.gob.gt/bancasat](http://www.sat.gob.gt/bancasat)

[www.sunat.gob.pe](http://www.sunat.gob.pe)

[http://europa.eu.int/information\\_society/eeurope/news\\_library/pdf\\_files/initiative\\_en.pdf](http://europa.eu.int/information_society/eeurope/news_library/pdf_files/initiative_en.pdf)