

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

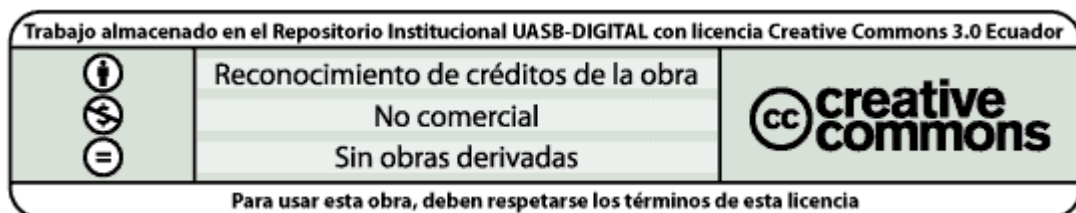
Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Problemas jurídicos que plantea la extensión de la
responsabilidad de la obligación jurídica tributaria en el
régimen ecuatoriano**

Henry Patricio Masabanda Bolaños

Quito, 2015



CLÁSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Henry Patricio Masabanda Bolaños autor de la tesis intitulada “PROBLEMAS JURÍDICOS QUE PLANTEA LA EXTENSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DE LA OBLIGACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA EN EL RÉGIMEN ECUATORIANO” mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva auditoria y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación, en la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en Internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaria General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Quito, 11 de diciembre de 2015

Firma.....

**Universidad Andina Simón Bolívar
Sede Ecuador**

Área de Derecho

**Programa de Maestría en Derecho
Mención en Derecho Tributario**

**Problemas jurídicos que plantea la extensión de la
responsabilidad de la obligación jurídica tributaria en el régimen
ecuatoriano**

Henry Patricio Masabanda Bolaños

Tutor: Dr. Edison Toro Calderón

Quito – Ecuador

2015

RESUMEN

El presente trabajo analiza las propuestas doctrinarias, ponencias, alcances técnicos, estudios jurídicos y legislación comparada, respecto a la teoría de la responsabilidad fiscal y de los sujetos pasivos como elemento subjetivo de la obligación tributaria; y, las teorías relacionadas a la extensión o vinculación de la obligación tributaria a terceros.

Concomitantemente esta tesis valora el alcance de las disposiciones del ordenamiento jurídico ecuatoriano relacionadas a la obligación impositiva, la responsabilidad en materia tributaria, la extensión de la vinculación fiscal a terceros y sus límites, así como la dinámica de su aplicación en casos reales respecto a la gestión tributaria de la administración central.

Para estos propósitos, el capítulo primero de esta obra se concentra en realizar un exhaustivo examen de las propuestas doctrinarias nacionales e internacionales, relativas a los fundamentos jurídicos de la responsabilidad y los elementos constitutivos y significativos del fenómeno de la extensión de la responsabilidad, para así profundizar sobre el universo comprendido por los sujetos pasivos, y la influencia que ha recibido este instituto, respecto de las corrientes de vinculación de terceros a la obligación tributaria.

En el segundo capítulo, luego de una valoración pormenorizada del ordenamiento jurídico relativo a la responsabilidad y los sujetos tributarios, se estudia sobre la gestión tributaria relativa a estas disciplinas, para así identificar los problemas jurídicos que conlleva la aplicación de la extensión de la responsabilidad, para luego delinear las perspectivas que tendría este fenómeno en nuestro régimen.

En suma todos los elementos presentados en el presente trabajo, nos conducen y acercan al conocimiento sobre el tratamiento y consecución de la valoración de los límites de la extensión de la responsabilidad fiscal a terceros, ofreciendo una respuesta acreditada a la comprensión de este fenómeno en el régimen jurídico ecuatoriano.

DEDICATORIA

Con cariño: a Dios por el milagro de la existencia, a mi hija por ser el milagro en mi existencia, a mis padres por brindarme el regocijo de existir.

Henry

TABLA DE CONTENIDO

Introducción	7
Capítulo primero	8
La obligación en materia tributaria, los responsables y la vinculación de la obligación tributaria a terceros	8
1.1 Instituciones tributarias que sustentarían el régimen de la obligación tributaria y la responsabilidad.	8
1.1.1 El poder tributario	8
1.1.2 Los principios tributarios	12
1.1.3 El deber de contribuir	23
1.1.4 La relación jurídica tributaria	28
1.2 Los sujetos pasivos del tributo en la teoría tributaria.	33
1.3 La responsabilidad tributaria y los sujetos obligados en la doctrina impositiva...38	
1.4 Los sujetos obligados por extensión de la obligación tributaria en la doctrina y su problemática conceptual.	48
Capítulo segundo	63
Valoración del régimen jurídico ecuatoriano relativa a la obligación fiscal, la responsabilidad y la vinculación tributaria.	63
2.1 Alcance de la responsabilidad de la obligación tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.	63
2.2 La problemática de la extensión y límites de la responsabilidad tributaria y su dinámica en casos circunscritos a la administración tributaria central.	75
2.3 Perspectivas sobre el régimen de responsabilidad en el Ecuador	89
Conclusiones	93

Introducción

Desde la promulgación del Código Tributario en el suplemento del Registro Oficial N° 958 de 23 de diciembre de 1975, se han identificado plenamente a los sujetos pasivos de la obligación tributaria; por un lado definiendo a quienes son considerados como contribuyentes o responsables; y, por otro, delineando sus responsabilidades.

Para los *contribuyentes*, se ha entendido que la responsabilidad de la obligación es directa por su participación activa en la ocurrencia del hecho generador, y para los *responsables* se regula ciertos grados de responsabilidad materiales o formales.

Sin embargo, con la expedición de la Ley Orgánica de Defensa de Derechos Laborales en el Suplemento del Registro Oficial N° 797 de 26 de septiembre de 2012, ha ocasionado que en el ámbito tributario surjan nuevos criterios de vinculación de terceros responsables por deuda ajena.

En la mentada ley orgánica, se erigen nexos de responsabilidad basadas en conceptos como: *todos los obligados por ley, sus herederos mayores de edad, personas jurídicas usadas para defraudar, e indicios de público conocimiento*, ocasionado serios cuestionamientos sobre los nuevos alcances que la responsabilidad tributaria.

Es indispensable destacar que el fenómeno de la extensión de la responsabilidad tributaria no es nuevo en la comunidad jurídica internacional, pues desde el año de 1977 se han celebrado jornadas y congresos internacionales, en los que se han emitido importantes ensayos sobre los fundamentos que legitimarían la expansión de la responsabilidad tributaria a terceros.

El devenir de este intercambio de impresiones ha generado que se llegue a sugerir, ciertos esbozos de limitaciones a la extensión de la responsabilidad, basadas en los elementos constitutivos del sistema tributario y en la propia teoría de la obligación tributaria.

Ante estos antecedentes, es necesario realizar un estudio doctrinario de los principales pilares o instituciones jurídicas que sustentan la responsabilidad, y de los sujetos pasivos; para luego desentrañar el alcance de este fenómeno en el ordenamiento jurídico en el Ecuador, e identificar los problemas jurídicos que surgen en la gestión administrativa relacionadas a la vinculación de responsabilidades.

Capítulo primero

La obligación en materia tributaria, los responsables y la vinculación de la obligación tributaria a terceros

1.1 Instituciones tributarias que sustentarían el régimen de la obligación tributaria y la responsabilidad.

El presente tema de estudio comporta un vistazo a varias instituciones que se constituyen en la base y columna vertebral de los distintos sistemas tributarios, a la vez de manera directa o indirecta otorgan contenido al régimen de la responsabilidad de los sujetos pasivos. Así tenemos: el poder tributario, los principios tributarios, el deber de contribuir y la relación jurídica tributaria.

Estas instituciones jurídicas forman parte un sistema tributario integrado, que otorga coherencia y equilibrio a las normas del ordenamiento jurídico, pues en algunos casos consagran la legitimidad de la gestión estatal, en otros limitan y adecuan el ejercicio del poder de los Estados, y en ocasiones crean y delinear los condicionamientos y requisitos sobre los cuales se erigirán los distintos tributos.

Ante el vasto espectro jurídico que abordaría el análisis de las mentadas figuras, es imprescindible restringir o al menos recoger, los aspectos y matices más destacados y directamente relacionados con la propuesta de la presente tesis, pues el único propósito es extraer los elementales condicionamientos y componentes de cada una de estas instituciones, con la intención de identificar los fundamentos del fenómeno de la extensión de la responsabilidad.

1.1.1 El poder tributario

Este instituto ha sido y es sujeto a variados y complejos estudios realizados por las distintas escuelas del Derecho Tributario, sobre los que en ocasiones se han encontrado felices coincidencias en sus elementos constitutivos, así como desavenencias irreconciliables respecto al alcance de su terminología conceptual.

Guliani Fonrouge, desde la teoría autónoma de la tributación, concibe al poder tributario como *“la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones*

con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”¹, para dichos fines: “El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas [...]”².

En su obra anota que se han apreciado serias dificultades semánticas sobre el tema, así indistintamente los jurisconsultos han adoptado variadas expresiones para referirse al caso: Berliri la designa *supremacía tributaria*, Bielsa *poder fiscal*, Ingrosso y Blumenstain *poder de imposición*.

Andrea Amatucci³, apoyado en los pensamientos de tratadistas como Di Paolo, Giannini, Michelli, Alessi-Stammati, identifica a este fenómeno como *poder de imposición* o *potestad tributaria*. Rescata las posiciones radicales que sostienen su carácter originario y autónomo, al afirmar que el Estado se vale de un poder propio, “ínsito en el hecho mismo de su existencia”⁴ para ordenar el pago de impuestos.

Aduce que concepciones más modernas sitúan a este poder como un elemento capaz de asegurar la unidad y autonomía del sistema, y en un plano más concreto, desvinculado del aspecto legislativo, en la “actividad de carácter administrativo”⁵ dirigida a conseguir la actuación del mandato abstracto normativo.

Dino Jarach⁶, establece que en el Estado moderno constitucional, dentro de una economía liberal fundada en los principios de la propiedad privada y de la iniciativa individual, prevalecen los recursos tributarios, frutos del poder de imperio del Estado. Con el esquema *Estado constitucional – recursos coercitivos* se explicaría el principio político-institucional, según el cual el poder coercitivo reconocido al Estado solo puede ejercerse con los límites y garantías de la Constitución.

Oswaldo Soler⁷ aporta el pensamiento que la *potestad tributaria* puede ser examinada desde dos diferentes planos jurídicos, los cuales darían lugar a institutos y

¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, Actividad Financiera, Presupuesto, Poder Tributario, Obligación Tributaria*, Tomo I, (Buenos Aires, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005), 260.

² *Ibíd.*, 337.

³ Giannini, “Circa la pret. not giurid. della norma tribu”, citado por Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario* Tomo I, El Derecho tributario y sus fuentes, (Bogotá, Editorial Temis, 2001). 59

⁴ Di Paolo, “La non giurid della norma tribu”, citado por Andrea Amatucci, *Ibíd.*, 59

⁵ Alessi-Stammati, “Istit. di dir. Trib”, citado por Andrea Amatucci, *Ibíd.*, 60

⁶ Dino, Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996), 233.

⁷ Oswaldo Soler establece que en el plano abstracto la potestad tributaria, *primaria*, se la constituye en el propio ordenamiento jurídico tributario; en el plano concreto, o *complementario*, se encamina a conseguir,

situaciones diversas: el plano abstracto (potestad tributaria primaria) y el plano concreto (potestad tributaria complementaria).

Vicente Troya afirma: la “potestad tributaria, o sea la facultad de establecer contribuciones o tributos, es propia de los Estados.”⁸, posteriormente resalta: “potestad tributaria o de creación” es distinta de “la potestad de imposición o de aplicación”⁹.

José Luis Terán expresa:

“La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria [...] importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones [...] necesidades públicas”¹⁰.

Eddy de la Guerra, considera al *poder tributario*, como parte de un *sistema tributario*¹¹ que no podría funcionar sin la ejecución lógica de un plan económico y fiscal; ejecución dependiente del poder tributario propiamente dicho, conferido expresamente a organismos del poder público.”¹².

Este sistema debe tener un componente denominado *relación de causalidad*¹³, por el cual, cada necesidad identificada en el ambiente económico y político de un país, genera un efecto fiscal en la figura de un gravamen, cuya finalidad es directamente proporcional a la causa que lo creó, todo dentro de otro elemento identificado como

sobre la base del mandato normativo abstracto, el paso material de la riqueza privada a la pública. Osvaldo H. Soler, *Tratado de Derecho tributario*, cuarta edición, (Buenos Aires, La Ley S.A., 2011) 278.

⁸ José Vicente, Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Internacional, serie de estudios jurídicos*, vol. 4, (Quito, Corporación Editora Nacional, 1990), 11.

⁹ José Vicente, Troya Jaramillo, “Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez”, en *Foro revista de Derecho N° 6*, (Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006), 39.

¹⁰ José Luis, Terán Suárez, *Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación*, (Quito, Editora Jurídica, 2014), 29.

¹¹ Eddy de la Guerra afirma que el sistema tributario es “una estructura que contiene un conjunto de tributos de distinta naturaleza que integran un universo impositivo con finalidades de orden público dentro de una esfera normativa”, además afirma “responde de forma directa a un proceso histórico cambiante, influenciado por la situación económica del Estado en el que opera, su evolución y crecimiento depende de las necesidades fiscales y parafiscales identificadas por el *poder público* manifiesto a través del ejercicio del *poder tributario*”. Eddy, de la Guerra Zúñiga, *El Régimen Tributario Ecuatoriano*, (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 2 y 3.

¹² De la Guerra siguiendo a Schmölder y José Juan Ferreiro Lapatza, resalta que las características fundamentales de un sistema tributario, deberían contener un conjunto de tributos vigentes, organizados y sistematizados, que respondan a fines fiscales y extrafiscales; deberían obedecer, a un “concepto que comporte un todo armónico y congeniado y no a una simple agregación de tributos. *Ibíd.* 4.

¹³ *Ibíd.*, 5.

*ambiente neutral tributario*¹⁴, el cual debe ser armónico, equilibrado, justo, ético, práctico, útil, efectivo y eficiente.

Si bien el presente subcapítulo no agota las extensas hipótesis y teorizaciones emitidas sobre el *poder tributario*, se resalta ciertos elementos relacionados meridianamente con la responsabilidad y que argumentarían el alcance de la imposición fiscal de un Estado.

En un primer instante al concepto *poder tributario* se lo ha identificado originariamente como la potestad del Estado de ordenar y exigir el pago de impuestos. A esta concepción clásica se la ha vinculado con el fundamento primigenio del deber de contribuir, como veremos más adelante, vinculado al poder de imperio del Estado para imponer tributos.

Posteriormente de una manera más elaborada se redirecciona la mencionada acepción, a una más técnica, en la que se avizora dos dimensiones, una formal de matiz normativo relativa a la potestad de creación, reforma y extinción de tributos; y, otra material equiparada con la gestión administrativa de aplicación tributaria.

Complementariamente se identifica al poder tributario como un elemento más del sistema tributario; un todo que actúa de manera integrada, interdependiente y coherente con todos sus componentes. Gravitantes entre estos elementos se encontrarían el *modelo económico*¹⁵, y la *soberanía económica*¹⁶, estructurando el funcionamiento de la actividad económica de un Estado, y su capacidad de intervención en la economía.

Adicionalmente, se equipara al poder tributario como una expresión de la soberanía económica¹⁷, siempre sujeto a límites no solo de naturaleza jurídica, sino a condicionamientos de carácter económico, y a las políticas de desarrollo.

¹⁴ *Ibíd.*

¹⁵ María Elena Jara aborda la discusión ampliamente establecida en la doctrinaria sobre si una Constitución debe o no regular un sistema económico en particular, resaltando las tesis de “neutralidad política económica”, según la cual en la Constitución se debe dejar abierta la posibilidad de modificar el orden económico, contraria a las tesis que defienden las consagraciones de los sistemas económicos fundamentadas en la inconveniencia de que varíen los fundamentos de un sistema a raíz de cada proceso electoral. María Elena, Jara Vásquez, *Constitución económica ecuatoriana y desarrollo*, en Revista Novedades Jurídicas, Año VI, N° 37 (Quito, Ediciones Legales, 2009), 25.

¹⁶ Las concepciones de soberanía en general, se han ido desarrollando desde posiciones exacerbadas de una rigidez nacionalista hasta aquellas que flexibilizan o en ocasiones desembocan en sendas cesiones de facultades con miras a la integración internacional.

¹⁷ Dinámicamente se ha evidenciado que la facultad de autodeterminación de un Estado no es libre e infinita, pues al interior de un país existe un derecho interno que la conduce y limita. En el plano

En la dimensión jurídica *el ejercicio* del poder tributario tendría su limitante en el ordenamiento positivo tributario nacional, y en el supra nacional, -límites internos y externos- tanto en sus contenidos materiales -principios tributarios-, como en los mecanismos formales para la construcción de normas.¹⁸

Expuestos los elementos, cabría destacar que el poder tributario desde la visión clásica influiría directamente en la instauración de las responsabilidades de los contribuyentes o deudores principales, al reservarse el Estado la imputación positiva de la obligación de pago a un determinado sujeto.

Desde un punto de vista más contemporáneo, en lo que respecta la dimensión normativa, la tarea creativa de tributos influye notablemente en la instauración de sujetos obligados por deuda propia, sin embargo en lo pertinente a la extensión de responsabilidad, es decir al establecimiento de los obligados por deuda ajena, este instituto se armonizaría con el principio de reserva de ley, pues solo por norma jurídica de rango legal, se podrían crear, modificar o extinguir vínculos de imputación.

Más adelante ahondaremos sobre estos conceptos que visualizan adecuadamente las teorías de la responsabilidad, la obligación y de los sujetos pasivos.

1.1.2 Los principios tributarios

Entre los autores existe la tendencia unánime, de adoptar cierta mecánica doctrinaria de señalar, encasillar y definir, el origen, historia y evolución de cada uno de los principios jurídicos que rigen y ordenan la materia tributaria. Sin embargo la concepción de cada principio, su criterio de clasificación, y la positivización de los mismos, no han tenido la misma suerte.

internacional, dicha soberanía coexiste con la de otros países, limitando la esfera de la imposición para favorecer las relaciones comerciales. Víctor, Uckmar, otros, *Manual de Derecho Tributario Internacional*, (Bogotá, Editorial Temis S.A., 2010), 4.

¹⁸ Existen límites políticos y jurídicos a su ejercicio. Los primeros se dan por la existencia de otros Estados que ejercitan sus potestades de creación de tributos, mutuamente, ocasionando restricciones en la creación de tributos. Los jurídicos atienden a normas del propio sistema jurídico que condicionan y modulan el indicado ejercicio. José Vicente, Troya Jaramillo, Carmen Amalia, Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 125.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹ en atención a los preceptos constitucionales brasileños, reconoce que hay principios válidos para todo el ordenamiento jurídico, aplicables también al campo tributario, sin embargo distingue que existen otros que rigen con foros de especialidad propia.

Enrique Bulit Goñi²⁰, distingue a los *principios tributarios constitucionalizados*, y a los *principios constitucionales tributarios*, considerando a los primeros como aquellos principios propios y específicos del campo tributario, y a los segundos como los de orden general, aplicables a todas las ramas del Derecho, incluida la tributaria.

Soler²¹, distingue a los “principios de la imposición”, como aquellos relacionados con el hecho imponible y la obligación tributaria; y, a los “principios de universal aplicación” como aquellos preceptos que deben su desarrollo a otras ramas del derecho, cuyos hitos más fundamentales son acogidos en el ámbito tributario; operando únicamente después del nacimiento de la obligación tributaria.

Villegas²² reconoce entre los límites de la potestad tributaria a los principios de legalidad como límite formal y al principio de capacidad contributiva como límite material de dicha potestad; y como garantías para el sujeto pasivo agrupa a los principios de generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, razonabilidad, control jurisdiccional, y seguridad jurídica.

Por su parte Eusebio Gonzales²³, reconoce que el desarrollo científico del Derecho Tributario se formularon tres principios esenciales: fiscal o recaudatorio, capacidad contributiva y el principio de legalidad.

Terán²⁴, acuña que los principios tributarios deben tener siempre soporte constitucional, dotándoles así de jerarquía superior, para sometimiento de las demás normas del ordenamiento, principios que no deben ser considerados como creaciones

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho, “El principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, en Pasquale Pistone y otro, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005), 100, 101.

²⁰ Enrique G. Bulit Goñi, “Los principios constitucionales que reglan las relaciones-jurídico tributarias en los Estados Federales”, en *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*, ibíd., 112, 113.

²¹ Soler, *Tratado de Derecho tributario*, Ibíd., 197.

²² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*, (Buenos Aires, Editora Depalma, 1992), 202

²³ Eusebio Gonzales, *Derecho Tributario, Tomo I*, (Salamanca, Edit. Plaza Universitaria, 1997), 152.

²⁴ Terán, *Principios Constitucionales*, Ibíd., 76, 77, 78.

propias del derecho tributario, sino como derivaciones de los principios y derechos generales previamente consagrados y garantizados en la misma constitución.

A su entender, entre los principios de la tributación se encuentran: el de legalidad, reserva de ley, generalidad, igualdad, proporcionalidad, irretroactividad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia, suficiencia recaudatoria, no confiscatoriedad, y capacidad contributiva.

Estas líneas de pensamiento, desvelan el trato disperso al que es sujeto el estudio conceptual de los principios tributarios, más el presente trabajo no se encamina a desentrañar la génesis de cada principio o su función dentro del sistema tributario, sino a identificar a aquellos que guarden estrecha relación con la responsabilidad impositiva.

Paulo de Barros Carvalho²⁵ estima que los principios son palabras o vocablos que frecuentan con intensidad un discurso filosófico, expresando el “inicio”, el punto de “origen”, el “punto de partida”, la “hipótesis límite”.

Gustavo Zagrebelsky²⁶ establece que las normas constitucionales sobre derechos y justicia son principios, nos proporcionan criterios para tomar posiciones frente a situaciones concretas que *a priori* aparecen indeterminadas.

A entender de Robert Alexy²⁷ los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto los principios son *mandatos de optimización*, que se caracterizan porque pueden cumplirse en diferente grado.

Juan Martín Queralt²⁸ estima que el término principio permite comprender todo el conjunto normativo no formulado, o sea, aquel impuesto por la comunidad que no se manifiesta en forma de ley o de costumbre. Se caracterizan, en que la evidencia de su realidad y eficiencia hace innecesaria su concreción en una regla formulada. Cumplen allí una triple función: son fundamento del ordenamiento jurídico, orientan la labor interpretativa y actúan como fuente en caso de insuficiencia de la ley.

²⁵ Paulo de Barros Carvalho, “El principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, *Ibíd.*, 89.

²⁶ Gustavo Zagrebelsky, *El derecho dúctil*, (Madrid, Editorial Trotta, 2009) 109, 110.

²⁷ Robert Alexy, *Teoría de los derechos fundamentales*, (Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012) 67, 68.

²⁸ Juan Martín Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (Madrid, Editorial Tecnos, 2001) 35.

Dino Jarach²⁹ hace hincapié que los principios de la tributación cumplen diversas funciones: en algunos casos son pautas de acción fiscal, otros se constituyen en referencia o modelo obligado, otros actúan como patrón de control de razonabilidad; otros son expresiones de buenos deseos. Algunos son verdaderos postulados o premisas, de requisitos o condiciones fijados *a priori*, sin demostración.

Ciertamente estos postulados implican un amplio y complejo fenómeno jurídico, que incursiona en los más vastos dominios de meditación filosófica, ya sean axiológicos, deontológicos o teleológicos. Su función es hacendosa, pues en ocasiones informan a las demás normas del ordenamiento jurídico, en otras son verdaderas guías de conducción que dan contenido a las distintas instituciones del sistema jurídico, en otras corresponden a la consagración de reconocimientos sociales, políticos o económicos, y en determinados estados limitan el poder estatal.

Con este pequeño corolario, hago un pequeño énfasis en la importancia que representa en la dinámica del sistema tributario, los principios tributarios, sin embargo debemos dirigir nuestro esfuerzo a aquellos principios, que desde una visión muy particular, se relacionarían en alguna medida con el instituto de la responsabilidad y su extensión.

Como apreciará el lector de la lectura de las siguientes líneas, algunos principios están correspondidos directamente con el fundamento de la extensión de la responsabilidad, por cuanto en gran medida influyen en la instauración de nexos o criterios de vinculación, así tenemos a la equidad, la legalidad, la eficiencia, otros solamente lo matizan de manera remota o accesorio como es el caso de la generalidad y la capacidad contributiva, sin embargo son necesarios analizarlos para aproximarnos de mejor manera a la comprensión de los fundamentos del fenómeno de la responsabilidad.

Principio de Generalidad

El aludido postulado es piedra angular de todas las ramas de la ciencia del Derecho, no exclusivo del ámbito tributario. Su origen se circunscribe al diseño de las disposiciones del ordenamiento jurídico, en la que se busca la realización de una dualidad jurídica: que en el hipotético de la norma se agrupen la mayoría de casos y

²⁹ Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ibíd., 308.

situaciones a la que va dirigida una determinada solución; y, por otra, que se anuden la mayoría de personas a dicho hipotético, evitando posibles episodios de segregación.

Es precisamente sobre esta última visión por la que se han decantado los teorizantes tributarios.

Neumark³⁰ señala que la generalidad, por una parte exige a todas las personas someterse al gravamen tributario, en tanto tengan capacidad de pago; por otra, requiere que no se admitan en los tributos, otras excepciones a la obligación tributaria subjetiva y objetiva, que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitarias o por imperativos de la técnica tributaria.

Giuliani Fonrouge³¹, visualiza que el principio de generalidad es una derivación del principio de igualdad, que es menester que los tributos se apliquen con generalidad, abarcando integralmente las categorías de personas o de bienes previstas en la ley, y no a una parte de ellas, no debiendo resultar afectadas las personas o bienes determinados singularmente, pues en tal supuesto los tributos adquirirían un carácter discriminatorio.

Terán³² afirma que la generalidad implica que no es posible admitirse excepciones al deber de tributación, pues los ciudadanos están obligados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en consecuencia las leyes tributarias tienen que ser generales y abstractas, y no referirse en concreto a determinada persona o grupo de personas, sea concediéndoles beneficios, exenciones o imponiéndoles gravámenes.

En suma se resalta que la generalidad se irradia en la construcción normativa de cada tributo, en la delimitación del hecho generador y de la relación jurídica tributaria, en razón de que influye notablemente en la identificación y vinculación del universo de sujetos pasivos y en la cimentación de las respectivas obligaciones tributarias.

Así la norma tributaria, al ser impersonal, evita privilegios o castigos innecesarios, por lo que en tratándose del tema de la responsabilidad de terceros por deuda ajena, dicho principio velaría que los criterios de vinculación recogidos en las normas no sean acomodados por motivos subjetivos e inapropiados, sino por razones técnicas, nacidas de la propia teoría de la tributación y de la aplicación del sistema tributario.

³⁰ Fritz Neumark, *Principios de la imposición*, (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974) 87.

³¹ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Ibíd., 292, 293.

³² Terán, *Principios Constitucionales*, Ibíd., 108.

Principio de equidad

Este principio busca matizar la noción de justicia desde la construcción de las normas jurídicas, en las que se pretende equiparar en similares condiciones a las personas sujetas o identificadas en una misma situación, combatiendo precisamente las inequidades que pudieran surgir en aquellos grupos.

La génesis de este postulado es la materialización del ideal social relativo a la equiparación de las condiciones de los sujetos semejantes, ante el hecho fáctico de la diversidad.

Mauricio Plazas Vega afirma que etimológicamente, la equidad se deriva del latín *aequitas* y significa “sin desigualdades”³³.

Terán³⁴ afirma que la equidad implica que cada contribuyente debería aportar su *justa parte* para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos, sin embargo el alcance de dicha noción es lo que ha dado curso a un serio debate sobre su comprensión.

Patiño³⁵ considera que la equidad es el elemental criterio para la creación de cargas tributarias, además tomando a la equidad como sinónimo de justicia, es el instrumento que dirige y orienta la distribución de cargas, acorde al límite económico de cada contribuyente, para evitar que se produzcan tratos discriminatorios entre situaciones análogas o bien para propiciar efectos semejantes sobre personas que se encontrarán en situaciones dispares.

Ante estas propuestas se han consolidado los conceptos de equidad horizontal – para referirse al trato igual para los iguales– y de equidad vertical –para referirse al trato diferenciado para los desiguales.

Sandro Vallejo³⁶, expone que la equidad exige que la carga tributaria debe ser repartida justamente, ya sea en respuesta a una manifestación de equivalencia en la medida del beneficio recibido, o en honra al principio de capacidad contributiva, conforme la riqueza que se posea o se genere.

³³ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, Tomo II, (Bogotá, Editorial Temis, 2005), 429.

³⁴ Terán, *Principios Constitucionales*, Ibíd., 178.

³⁵ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo*, Tomo I, (Cuenca, Universidad del Azuay, 2013), 33.

³⁶ Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Ibíd., 17, 18, 19.

Añade el mentado autor que la equidad constituye una expresión ampliada del principio de igualdad en materia tributaria, ya que no se limita a la igualdad formal o *igualdad ante la ley*; pues trasciende a la igualdad material o *igualdad en la ley*, es decir que la norma trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales; y, la igualdad real, plasmada en una *igualdad por la ley*, que tiende a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen.

Así las cosas, el principio de equidad al ser el criterio de justicia para la imposición de cargas públicas, dirigirá el gravamen y distribución de cargas impositivas a los sujetos que se encuentren en condiciones de soportarlos, previa valoración de las semejanzas y desigualdades entre los potencialmente obligados, para ocasionar un similar tratamiento a los que se encuentran en situaciones desemparejadas.

Bajo estos esquemas la equidad se acopla perfectamente en la calificación de los responsables directos de la obligación tributaria; no obstante en lo relativo a la extensión de la responsabilidad de terceros, el criterio de justicia ligado al principio de la equidad, parece ampliarse, pues ciertos criterios de vinculación de una u otra manera se dirigen a la realización de la justicia en los desequilibrios ocasionados por la evasión o elusión tributaria, originando así que se instaure todo un entramado jurídico diferenciado para estos sujetos.

Empero en otros casos de extensión, sencillamente los esquemas de equidad antedichos no se encajan en dichos criterios. A lo largo de la presente tesis se expondrán los distintos esbozos de extensión de la responsabilidad que nos permitirán profundizar adecuadamente sobre la temática expuesta.

Capacidad Contributiva

Uno de los principios que por excelencia interactúa y potencializa a los demás principios tributarios es el de capacidad contributiva. Conforme el análisis propuesto por Vallejo, asevera que dicho postulado se constituye en el eje transversal de todos los demás principios, pues es la materialización de ellos; es comprendido como “la medida de las prestaciones tributarias y el límite de la carga”.³⁷

Dicho autor al evaluar el principio de equidad afirma que éste postulado busca que la carga tributaria sea repartida justamente, por tal la equidad también puede ser

³⁷ Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Ibíd., 14

vista como derivación de capacidad contributiva, según la riqueza que posea o genere, debe estar la carga tributaria”³⁸.

Bajo similares puntos de vista José Juan Ferreiro Lapatza³⁹, determina que la capacidad económica más que un principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla hoy universalmente consagrados. Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan, naturalmente; todos los que tengan capacidad económica para soportar las cargas que representan.

Troya⁴⁰ concebía que la capacidad contributiva como un principio que está implícito y deriva de la combinación del principio de equidad y progresividad.

Aquí resta por determinar el alcance de este postulado, para lo cual es pertinente citar la siguiente definición, emitida por Alberto Tarsitano, para quien la capacidad contributiva es:

“una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”.⁴¹

En idea similar Diogo Leite de Campos⁴² estima que la capacidad contributiva significa que todo aquel que dispone de rentas o de riqueza o realiza gastos deberá pagar impuestos.

Amatucci⁴³, agrega más elementos aseverando que la capacidad contributiva constituye presupuesto, límite y fundamento del pago, y consiste en la idoneidad del sujeto a ser coactivamente sometido a la potestad tributaria según los criterios de progresividad. La capacidad contributiva debe ser *in primis* deducida de la potencia

³⁸ Ibíd., 17

³⁹ José Juan Ferreiro Lapatza, *Los Principios Constitucionales de orden Tributario: La No Confiscatoreidad*, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Ibíd. 202.

⁴⁰ Troya, *Manual de Derecho Tributario*, Ibíd., 133.

⁴¹ Alberto Tarsitano, *El principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático*, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, (Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, 2005), 409.

⁴² Diego Leite de Campos, *El Estatuto Jurídico de la Persona y los Impuestos*, en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Ibíd., 240.

⁴³ Andrea, Amatucci, y Eusebio Gonzalez García, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II (Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001), 8.

económica del *sujeto* y, por tanto, de su poder general sobre bienes y servicios. En consecuencia la capacidad contributiva de un sujeto es su fuerza económica, calificada desde un punto de vista cuantitativo; expresión de la renta que él posee.⁴⁴

Terán⁴⁵ comenta que la capacidad contributiva está integrada por la suma de sus riquezas materiales, manifestándose a través ciertos hechos tales como la renta obtenida, el patrimonio, el consumo, indicativos todos ellos de riqueza.

Para Troya⁴⁶ este principio tendría un doble alcance: únicamente las potenciales manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de tributación para configurar los hechos generadores de la obligación tributaria; y, al propio tiempo que los particulares han de incurrir de acuerdo a su capacidad económica.

Estas tesis nos llevan a identificar a la capacidad contributiva como uno de los elementos que confluyen primigeniamente en el diseño de la responsabilidad de los sujetos principales obligados al cumplimiento de la obligación de pago, por cuanto en la construcción de las normas impositivas se toma en cuenta las hipotéticas expresiones de riqueza en que incurrirían un imaginario número de contribuyentes, que estarían en franca aptitud de asumir la imposición tributaria.

En lo relativo a la responsabilidad de terceros, dicho principio es desplazado por el de legalidad, en razón de que los fundamentos de los vínculos de extensión, no se condicionan a la capacidad contributiva del contribuyente, sino a las relaciones jurídicas o económicas que tenga un responsable con el contribuyente, y por los cuales la norma los califica como adecuados para el desplazamiento de la responsabilidad.

Eficiencia

Terán⁴⁷ explica que la eficiencia está dirigida a la gestión de la administración tributaria, y se relaciona con el ideal de que los impuestos sean recaudados con el menor costo posible, tanto para el Estado como para los contribuyentes.

Autores como Enrique Low y Jorge Gómez⁴⁸, concluyen que la eficacia dentro de la teoría fiscal es el mínimo costo en el cumplimiento de la norma, así pagar impuestos o

⁴⁴ Andrea, Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, *Ibíd.*, 265.

⁴⁵ Terán, *Principios Constitucionales*, *Ibíd.*, 213, 214.

⁴⁶ Troya, *Manual de Derecho Tributario*, *Ibíd.* 133.

⁴⁷ Terán, *Ibíd.*, 162.

⁴⁸ Enrique Low Murtra, Jorge Gómez Ricardo, *Teoría Fiscal*, (Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997), 258.

recibir beneficios del gasto implican costos adicionales para el ciudadano, por lo que se debe asegurar un mínimo de estas cargas adicionales no solo por razones de equidad sino para lograr la eficiencia de la administración fiscal.

Vallejo⁴⁹ explica que los impuestos no deben procurar interferir en la asignación eficiente de recursos, así los impuestos no deben ser distorsionadores al influir en la conducta socioeconómica de los contribuyentes. Hace énfasis que la problemática radica en la aplicación práctica de este postulado, por cuanto algunos impuestos de compleja administración, por más justos que sean, suelen ser los menos eficientes por las dificultades y debilidades de su recaudación.

De estos cortos ensayos se avizora que el principio de eficiencia interactúa, tanto en el ámbito de creación de los tributos, como en su respectiva gestión recaudatoria. En la tarea legislativa la asignación de cargas tendrá su asidero en una decisión compleja y técnica que evite altos costos sociales. En la gestión tributaria, este postulado incide en el diseño de los mecanismos de recaudación, pues lo que propugna es un idóneo equilibrio para las partes de la obligación tributaria, en el coste de dicho propósito.

En definitiva la eficiencia guarda estrecha relación con algunos de los fundamentos de extensión de responsabilidad a terceros por deuda ajena, por cuanto como veremos más adelante, varios de estos vínculos son enlazados por razones técnicas para articular y facilitar los procesos de recaudo, con miras a un ahorro en la gestión e inversión del Estado, sin embargo su razonabilidad y proporcionalidad han sido sujetas a sendas discusiones, sobre todo en defensa de los derechos de los sujetos pasivos.

Legalidad

El principio de legalidad es una regla universal de Derecho que rige en los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Es un enunciado jurídico de larga data del Derecho en general, que aún se encuentra en permanente construcción.

En materia tributaria se resume de manera estática en el precepto latino *Nullum Tributum sine lege*, por cuanto se distingue que la ley, es el límite al ejercicio del poder tributario, por tal dicho postulado propugna el reconocimiento a ciertos órganos, de la competencia para crear, modificar o extinguir de tributos.

⁴⁹ Vallejo, *Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*, Ibíd., 26.

Londoño⁵⁰ señala que la ley se constituye en fuente primaria de la obligación tributaria, en cuanto le otorga competencia al legislador y le faculta para diseñar e implementar los elementos estructurales de cada tributo; sujetos activo y pasivo, hecho imponible, base gravable y tipo o tarifa, o de autorizar su implementación en caso de los tributos derivados para los entes territoriales.

De la apreciación citada, se puede distinguir dos elementos trascendentales, estrechamente relacionados con el principio de legalidad, esto es el principio de competencia y el de reserva de ley.

Respecto del primer elemento el mismo tiene su fundamento en la Constitución, por cuanto en su parte orgánica, se organizan las facultades y demás prerrogativas otorgadas a los distintos estamentos del Estado para su funcionamiento.

En lo que concierne al principio de reserva de ley, Troya determina que éste exige en el ámbito impositivo “la expedición de ley para la creación, derogación y modificación de tributos y para regular sus elementos esenciales”⁵¹.

De lo sucintamente anotado se puede inferir que el fundamento positivo del principio de legalidad se encontraría en la Constitución, por cuanto allí se establecen las pautas generales para la emisión de una norma; por su parte la base del principio de reserva se desenvuelve en la ley, ya que allí debería contemplarse la regulación de los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria, para configurar los distintas contribuciones.

En adición, desde la perspectiva dinámica del Estado Derecho, este principio exigiría el sometimiento de sus elementos subjetivos a la norma, así las actuaciones Estatales deben ceñirse a los mandatos previstos en el ordenamiento jurídico.

Al estar legitimado el Estado de Derecho, la Administración tributaria solo puede actuar conforme los designios del ordenamiento jurídico, sin embargo el principio de

⁵⁰ Fabio Londoño, *La Responsabilidad Tributaria*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Tomo I, (Lima, Instituto Peruano de Derecho tributario, 2014) 233.

⁵¹ José Vicente, Troya Jaramillo, *Lecciones de Derecho Tributario*, (Quito, Ediciones Fausto Reinoso, 2015), 26.

legalidad también obligaría a los contribuyentes, quedándoles prohibido de abusar del planeamiento fiscal y de practicar la elusión ilícita.⁵²

En lo que respecta al tema de la presente tesis, el postulado de la legalidad guarda una relación directa con el establecimiento de las responsabilidades.

Partiendo de la reserva potestativa, por la que se reconoce a la ley como el único instrumento idóneo para establecimiento de tributos, conlleva a que bajo el imperio de la misma, se fijen los aspectos trascendentales de la relación jurídico tributaria como el hecho generador, el sujeto pasivo; el responsable del pago del tributo; la base imponible; la tarifa o el monto del tributo; las exenciones o deducciones.

De esta manera solo por norma de rango legal se pueden establecer a los responsables, ya sean directos por deuda propia o terceros por deuda ajena, lo que conlleva a que el legislador en honra al sistema tributario vigente, en el ejercicio de sus competencias, evalúe a los potenciales deudores solidarios, subsidiarios o sustitutos en el momento de la promulgación de tributos.

Una vez agotados los principios tributarios atinentes a la problemática a desarrollar, a continuación abordaremos otro instituto que de seguro nos aproximará adecuadamente al presente tema de investigación.

1.1.3 El deber de contribuir

Una vez identificados ciertos condicionamientos relativos a la responsabilidad, extraídos del análisis de los elementos más destacados de los principios tributarios, es preciso tratar un instituto, que si bien tiene también su fundamento en los principios tributarios, mantiene su autonomía e identidad propia en el sistema impositivo.

Dentro de los antecedentes positivos del *deber de contribuir*; se encuentra el preámbulo de la Carta Político Francesa de 1791 que contenía la declaración de derechos del hombre y del ciudadano de 1789, en cuyo apartado XIII establecía: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta

⁵² Ricardo Lobo Torres, *Legalidad Tributaria y armonía entre los poderes públicos*, en Pasquale Pistone, “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar”, *Ibíd.*, 245.

indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”⁵³.

La razón de ser del deber de aportación, contenida en la mencionada declaración, varía substancial y considerablemente al antecedente histórico de dicho documento, en donde el monarca, en el marco de un sistema absolutista, “imponía” las contribuciones a los súbditos, a cambio de la administración de tierras y títulos nobiliarios.

Efectivamente con la organización de los Estados de Derecho, se avizora la necesidad de que sus ciudadanos aporten, para la existencia, funcionamiento y consecución de estos Estados, por tal, a nivel constitucional, se elevan a su rango ciertos deberes como el obedecer la ley, el contribuir al gasto público, y la defensa de la patria.

Para el financiamiento de las cargas públicas, se considera necesario un sacrificio al patrimonio individual, una cesión de ciertas libertades, pero con parámetros restringidos a la capacidad de contribuir y al respecto de la propiedad privada.

Soler⁵⁴ haciendo un breve repaso sobre el fundamento de la imposición, asevera que antiguamente se justificaba el impuesto en el poder soberano del Estado, luego a ésta concepción se le opuso hace unas décadas, otra que veía en la capacidad contributiva a la causa de la imposición por representar dicha capacidad económica un índice revelador de los beneficios recibidos por la actividad del Estado. Sin embargo la doctrina moderna justifica la exigencia de cargas en la función social de la solidaridad.

Ciertamente la capacidad económica fue el primer presupuesto lógico y conceptual del deber de contribuir, sin embargo no es el criterio exclusivo que ha de guiar la imposición, pues el Estado de Derecho, trajo como fundamento la realización del bienestar general y por tal la potencialización del principio de solidaridad.

Amatucci⁵⁵ aseveraba que la razón sustancial tributaria de la contribución, no está en el abstracto poder formal de la ley, ni en el interés individual conmutativo, sino en el *deber de solidaridad* que vincula al bien común la potencialidad de cada sujeto que forme parte de una comunidad.

⁵³ Francia, *Declaración Universal de los derechos del hombre y del ciudadano*, (1789), apartado XIII.

⁵⁴ Soler, *Tratado de Derecho tributario*, Ibíd., 235, 236.

⁵⁵ Andrea, Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Ibíd., 242.

El mentado autor colige al término solidaridad como un deber general cuyo obligado principal son los poderes públicos y los ciudadanos, su beneficiario es siempre la comunidad.⁵⁶

El principio de la solidaridad se ha madurado como un criterio de justicia que legitimaría la imposición de cargas y gravámenes tributarios a los sujetos obligados, razonamiento circunscrito en la cooperación ciudadana.

Francesco Moschetti⁵⁷ anudaba que en el ámbito de las relaciones solidarias, el fundamental criterio de justicia se sintetiza en la fórmula -de cada uno según la capacidad, a cada uno según las necesidades-; por tal expresaba que, de un lado la solidaridad requiere un criterio de reparto en -razón de la capacidad contributiva-, y de otro, en un principio-base, para el reparto de los tributos; por lo que a su pensar señalaba una relación entre ciudadanos, no basado en el individualismo, sino en una síntesis de aquellos ideales de libertad y sociabilidad.

Alejandro Ramírez Cardona formulaba que cada cual debe contribuir de acuerdo con su capacidad económica y no según el beneficio que reciba o espere recibir de la prestación de los servicios públicos. Quien carece de capacidad económica o contributiva, no paga impuestos, sin que deje de beneficiarse con aquellos servicios, que son para toda la colectividad.⁵⁸

En una idea particular Cesar García Novoa asevera que la solidaridad es:

“un principio característico de los Estados Sociales de Derecho [...] Entre los bienes constitucionales reconocidos aparece el deber de contribuir vinculado al deber de solidaridad. Desde esta perspectiva, el deber de contribuir deja de definirse a partir de la limitación que le impone el principio de capacidad contributiva, situándose por el contrario, frente a este principio”⁵⁹.

Para este autor, del Estado Fiscal y del Estado Impositivo se desprende la fórmula legitimadora del principio de solidaridad. El deber de contribuir al sostenimiento de los

⁵⁶ *Ibíd.* 239.

⁵⁷ Francesco Moschetti, *El principio de capacidad contributiva*, en Andrea Amatucci, Tratado de Derecho Tributario Tomo I, El Derecho tributario y sus fuentes, (Bogotá, Editorial Temis, 2001), 242.

⁵⁸ Alejandro, Ramírez Cardona; *Hacienda Pública*, cuarta edición, (Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1998), 90.

⁵⁹ César García Novoa, *La Doctrina del Principio de Solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*, en Revista Peruana de Derecho Tributario, revista electrónica, (Perú, Centro de Estudios Tributarios, Universidad San Martín de Porres, <www.derecho.usmp.edu.pe>, 2009) 16.

gastos públicos se fundamentaría, precisamente, en la solidaridad social, mega principio base del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Conforme García Novoa⁶⁰, el principio de solidaridad se configura como una derivación de la idea de Estado del Bienestar, que tiene entre sus loables fines luchar contra la pobreza y la desigualdad y proveer determinados servicios sociales. Se trata de un Estado que concibe el interés general como parte de su acción y que se legitima por una serie de actividades finales prestadoras de servicios.

Cabe aclarar que estas propuestas no son las únicas que argumentan el deber de soportar las cargas públicas, pues existen otros como los de Héctor Damarco⁶¹, quien advierte que cuestiones extrajurídicas justificarían el deber de imposición al manifestar:

“Existe el deber de contribuir al mantenimiento del Estado. En rigor, se trata de un deber moral porque si los hombres para su subsistencia se ha agrupado en organizaciones jurídico-políticas como el Estado, parece natural que concurran al mantenimiento de la organización que han creado. Una conducta de no colaboración no sería éticamente correcta porque no estaría dirigida a mantener algo que se estima necesario para la vida de todos. [...] La legislación transforma aquel deber moral en una obligación jurídica”.

En adición, existen otras reflexiones que fundamentan el deber de contribuir en el orden normativo, pues en las leyes se deposita la voluntad del constituyente y del legislador, elegidos por el propio soberano, para la creación, modificación y extinción de tributos.

Cesar Montaña⁶², afirma que el deber de aportar o contribuir que pesa sobre los ciudadanos nace de la voluntad de los constituyentes como asunto central para el sostenimiento de las cargas públicas, que en un momento dado se revierte hacia el conglomerado social en forma de obras, servicios, asistencia social. Luego, la actividad legislativa entra en acción para establecer mediante ley, tributos, o para regular su creación en el ámbito estatal, esto sucede una y otra vez mediado por la intervención de los representantes del pueblo en los parlamentos nacionales:

“la legalidad no solo es un principio [...] constituye un “valor” del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario, busca asegurar bajo reglas jurídicas claras la participación democrática en el proceso de imposición, o en el

⁶⁰ García Novoa, *La Doctrina del Principio de Solidaridad*, Ibíd. 21, 22.

⁶¹ Jorge Héctor Damarco, *La responsabilidad tributaria*, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, (Lima, Grández Gráficos S.A.C., 2014), 136, 137.

⁶² Cesar Montaña Galarza, “El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución de Ecuador 2008”, en *Revista de Derecho* N° 15 (2011), 46, <http://repositorio.uasb.edu.ec/>.

establecimiento de las vías de reparto de la carga que comportan los gravámenes (*no taxación without representation*) se trata de una institución al servicio del bien común y no del individual. Con la vigencia del principio de legalidad se puede pensar que al “tributo” se le antepone la condición de contar con una ley para incidir en el patrimonio o en la libertad de los administrados, pero una ley adoptada por quien deba hacerlos, y en la forma que deba hacerlo, conforme manda especialmente la Constitución”⁶³

Interesantes, respetables y sensatas las posiciones citadas, más debo invocar un criterio adicional, no nuevo, pero surgido en el derecho internacional, concebida como la “última etapa de evolución de los deberes fundamentales”⁶⁴, así normas de carácter universal consagrarían el deber del hombre, (inherente a su ser, intrínseco en su personalidad y a su dignidad humana), respecto a su comunidad.

Precisamente el Art. 29.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948 dice: “toda persona tiene deberes respecto de la comunidad, puesto que solo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad”. [...] El preámbulo común a los Dos Pactos Internacionales de 1966 enuncia claramente: “Los Estados Partes del presente Pacto... tomarán en consideración el hecho que el individuo tiene deberes hacia los demás y hacia la colectividad a la cual pertenece y está obligado a promover y respetar los derechos reconocidos en el presente Pacto.”⁶⁵

Esta postura nos abre la posibilidad de entender que el deber de contribuir tiene su antecedente en el deber universal de los individuos de colaborar con su comunidad, como un *compromiso connatural a su condición humana*, no por imposición jurídica, ni moral o ética, ni por realización de un determinado Estado, sino solo por el hecho de *ser parte de un conglomerado social al que se identifica y se debe*.

Personalmente considero válidos cada uno de los fundamentos aquí expuestos para sustentar el deber de contribuir, más todos ellos pueden ser acogidos de manera complementaria, lo que nos invita a pensar que el fundamento del deber de contribuir *radicaría en el propio sistema tributario*, no en uno o varios de sus institutos, no en la potestad de imperio del Estado o de las normas, o en el sistema económico - político vigente, sino en todo su conjunto.

⁶³ Ibíd. 55.

⁶⁴ Cristina Pauner Chulvi, *El deber constitucional de contribuir al sometimiento de los gastos públicos*, Universitat Jaume I (2000) 35, <<http://repositori.uji.es/>>.

⁶⁵ Ibíd., 35.

Otrora es la cuestión relativa al fundamento de la responsabilidad, pues los componentes del deber de contribuir hasta aquí expuestos, se encajan perfectamente para los contribuyentes o responsables directos, más el reparto de la carga impositiva a un tercero, no tiene un asidero contundente en dicho instituto.

Si partimos de la visión formal de deber tributario, como el conjunto de obligaciones a los que están sometidos los sujetos pasivos, la extensión de la responsabilidad tendría una justificación en dicho aspecto, por cuanto existe toda una red compleja de deberes formales a las que están sujetos los distintos sujetos, obligaciones entramadas por distintas necesidades de la administración pública para el cumplimiento de su gestión.

Más desde la génesis material del deber de contribuir, concretamente de la obligación de pago del tributo, las teorías de desplazamiento de responsabilidad van encaminadas hacia la realización de la *justicia tributaria* en los casos de elusión o evasión; al postulado de la *eficacia*, al diseñarse todo un sistema de responsables que asumen la obligación del contribuyente; y, en otros casos, a uno de los elementos de la teoría de la obligación, como es la *causa* como argumento del deber de contribuir, para los casos en que una persona haya puesto en riesgo el cobro de una obligación, como a continuación lo analizaremos.

1.1.4 La relación jurídica tributaria

Según la doctrina más aceptable, la relación jurídica tributaria es el principal pilar sobre la que se ha desarrollado la materia tributaria. Tiene su antecedente jurídico en el ejercicio del poder tributario, en la emisión positiva de normas en honra al principio de legalidad y en la concreción del fenómeno del tributo a través de la aplicación del principio de reserva de ley.

Desde el diseño clásico de las relaciones jurídicas, a dicho instituto se lo identificó antiguamente como aquel nexo que vincula a la administración con los particulares, y por el cual se establecen un entramado de derechos y obligaciones generados como consecuencia del accionar de los tributos.

En esta línea, Narciso Sánchez expresa que la relación jurídica tributaria, constituye “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y

se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas en la ley”.⁶⁶. De igual manera Donato Gianinni, asevera que “entre el Estado y los contribuyentes surgen derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial denominada relación jurídico tributaria”.⁶⁷

Delgadillo Gutiérrez ratifica esta posición al considerar que es un “vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”.⁶⁸

En un criterio más elaborado Guillermo Leal la define como:

“el vínculo entre el Estado y el ciudadano, donde se busca el acatamiento de la norma jurídica fiscal, que obliga a un hacer, no hacer o tolerar y que tiene relación directa con la obligación tributaria, pero donde no forzosamente debe entregarse una cantidad de dinero o pago al fisco, pues como puede dar nacimiento a una obligación tributaria, también la puede modificar, extinguir o transmitir”.⁶⁹.

Troya⁷⁰ señala que ésta es un modo de explicar al conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los particulares, con ocasión del nacimiento, exigibilidad, y extinción de la obligación tributaria. Es una relación compleja que incluye dentro de sí, lo que se conoce como obligación tributaria principal o de carácter material y otras de carácter formal. No es una relación de poder que dimana de la soberanía del Estado.

Cabe reflexionar, que dentro de la relación jurídica analizada, subyacería el instituto de la obligación jurídica de manera independiente, pues ambas figuras guardarían un diferente alcance, de tal forma que “puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de una obligación.”⁷¹.

En antigua data, Guliani Fonrouge⁷² señaló dicha distinción al considerar por un lado que la relación jurídico tributaria está integrada por los correlativos derechos y

⁶⁶ Narciso Sánchez Gómez, *Derecho Fiscal mexicano*, (México, Editorial Porrúa, 2001), 341.

⁶⁷ Donato Giannini, *Instituciones del Derecho Tributario*, (Madrid, Editorial de Derecho, 1957), 67.

⁶⁸ Delgadillo Gutiérrez, *Principios de Derecho Tributario*, (México, Editorial de derecho Financiero, 1957), 67.

⁶⁹ Guillermo Leal, *La constitucionalidad de las reglas de miscelánea fiscal que establecen las declaraciones de los medios electrónicos*, (Tesis presentada para la obtención de la licenciatura de derecho con especialidad en Derecho Fiscal, Universidad de las Américas de Puebla, 2003), 117.

⁷⁰ José Vicente Troya, Carmen Simone, *Manual de Derecho Tributario*, Ibíd. 141.

⁷¹ Emilio Margain Manatou, *Introducción al estudio del Derecho Administrativo mexicano*, (México, Editorial Porrúa, 2001), 341.

⁷² Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Ibíd. 338, 340.

obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, a los contribuyentes y terceros; y al identificar por otra que, el deber de cumplir la prestación constituye la parte fundamental de la relación jurídico tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo, por lo tanto el contenido de la obligación es una prestación jurídico patrimonial, constituida exclusivamente por obligaciones de dar, sumas de dinero o dar cantidades de cosas.

Clásicamente se ha identificado a la obligación jurídico tributaria como el “vínculo jurídico *ex lege* que se entabla entre el fisco como sujeto activo titular de una pretensión a título de tributo – acreedor- y el sujeto pasivo, obligado a esa prestación dineraria -deudor-.”⁷³

Sobre el tema, Jarach⁷⁴ opina que la obligación tributaria es una relación *ex lege*, en virtud del cual una persona está obligada hacia el Estado, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado en la ley.

De allí que una parte de la doctrina haya entendido a la relación jurídico tributaria como el género en el que se encontrarían todos los derechos y obligaciones de las partes, que surjan de la dinámica impositiva, y a la obligación tributaria como una especie autónoma en la que únicamente se encontraría la prestación de dar, es decir la de cumplir con el importe del tributo. Sin embargo un sector importante de la doctrina, sin negar que la obligación tributaria sea parte de la relación jurídica aludida, se dedicaría a considerar que en este adeudo se agruparían distintas clases de obligaciones, una principal o material relativa al pago del tributo; y, otras accesorias o meramente formales, a cargo del propio contribuyente o de terceros.⁷⁵

Contrario a esta última distinción, Sainz de Bujanda⁷⁶ afirmaba que en el desarrollo del fenómeno tributario existen deberes u obligaciones que no se derivan de la obligación patrimonial, es más no necesitan de la existencia de ésta, para que surjan o sean exigibles. El fundamento de estas obligaciones o sujeciones, no sólo se encuentra

⁷³ Villegas, *Curso de Finanzas*, Ibíd., 318.

⁷⁴ Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ibíd. 73.

⁷⁵ Donato Gianni aseveraba que entre el Estado y los contribuyentes surgen derechos y deberes recíprocos, los cuales constituyen una relación especial y compleja: la relación jurídica tributaria, esta relación se integraría con múltiples deberes de diferente naturaleza. La obligación del contribuyente de pagar el impuesto es la parte esencial de dicha obligación, en tanto que otros derechos y deberes que surgen de la obligación tributaria se los puede designar “derechos y obligaciones” tributarios. Donato Gianni, citado por Soler, *Tratado de Derecho tributario*; Ibíd. 276.

⁷⁶ Sainz de Bujanda, citado por Osvaldo Soler, Ibíd. 277.

en la norma, sino en el ejercicio de una potestad administrativa; pues precisamente consideraba que dichas facultades no se derivan de una relación jurídico tributaria, al contrario del poder o de la potestad se pueden engendrar relaciones jurídicas, sin embargo las obligaciones pueden surgir del ejercicio de este poder, así pues prácticamente resulta imposible integrar los deberes impuestos a terceros dentro del marco de la teoría de la relación jurídica compleja.

Con sobra de razones Eusebio González⁷⁷ sostenía que hasta mediados del siglo pasado, el estudio de la aplicación de la norma tributaria al caso concreto se realizó a partir del esquema de la obligación tributaria, más no es posible agotar el estudio de la prestación tributaria a través de un análisis circunscrito al examen de la obligación tributaria y del derecho de crédito correspondiente. Si se desea llevar a término un examen profundo articulado del fenómeno tributario, es necesario considerar las posiciones subjetivas activas y pasivas que derivan de la ley; pero en cuanto a las primeras, no en términos de derecho de crédito, sino como potestad de imposición, y respecto a las segundas, no limitándose a la obligación tributaria, sino extendiendo el análisis al conjunto de actos debidos previstos por la norma.

Como se puede apreciar el estudio de la obligación jurídica tributaria comprende complejas y en ocasiones antagónicas posiciones, que tratan de explicar la naturaleza del nexo o vínculo personal creado entre la administración tributaria y los sujetos pasivos. Cabe resaltar que dichas visiones identifican ciertos elementos a tomarse en cuenta dentro de la obligación tributaria, así encontraríamos: los sujetos, el objeto y la causa.

Respecto de los primeros, en los siguientes acápites abordaremos en extenso las teorías que se han emitido respecto de los sujetos pasivos. En lo concerniente al *objeto* de la obligación, cabe resaltar que ciertas hipótesis resaltan que ésta es la prestación de naturaleza exclusiva de dar. Señalan que las otras exigencias o deberes no integran la obligación jurídica tributaria, si bien forman parte de la relación, le son extrañas a la obligación, ya que son cargas públicas destinadas a facilitar la determinación y recaudación de impuestos⁷⁸.

⁷⁷ Eusebio Gonzales, en Álvaro Mejía Salazar, *Diccionario de Derecho Tributario*, (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012), 270.

⁷⁸ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Ibíd. 402.

Otras teorías paralelamente establecen la existencia de tantas relaciones jurídicas como obligaciones nazcan, cada una con su propia naturaleza, y de igual importancia que las demás.

Más complicado es la determinación de la *causa* de la obligación tributaria, en razón de que su delimitación conceptual fue motivo de una antigua controversia entre las corrientes de pensamiento causalistas o anticausalistas⁷⁹. En un momento determinado fue calificada como un elemento esencial para la validez de la obligación jurídica, y en otros pasajes simplemente fue depuesta de los elementos de la obligación, por su poca claridad y no pacífica definición⁸⁰.

Dentro de los pensamientos causalistas cobró gran relevancia el propósito de esclarecer el fundamento por el cual se cobran tributos, identificándose una causa general, en la propia existencia del Estado y en la consecución de sus fines, y otra de carácter particular aplicable a la razón de ser de cada una de las especies de los tributos.

De igual manera cobraron fuerza los intentos de explicar a dicho elemento desde el principio de capacidad contributiva o en de la configuración del hecho generador, para finalmente elaborar la postura que el soporte de la causa debería ser la ley, pues ésta es la fuente primaria de la obligación.

Cualesquiera sea la visión que se adopte, cabe destacar que la obligación tributaria: se encuentra disciplinada por la ley; tiene una naturaleza de derecho público, guarda la característica de ser un vínculo personal; y es consecuente al nacimiento, exigibilidad, y extinción de los tributos, y al ejercicio de la potestad de imperio del Estado. La responsabilidad es una consecuencia de la obligación así concebida.

La responsabilidad se establece de antemano en el diseño de la relación jurídica tributaria, y en las normas que articulan las facultades del Estado; se concreta en el preciso momento en que el entramado de obligaciones y derechos son exigibles, al verificarse la realización del hecho generador o en el instante en que la administración gestiona la determinación y recaudación de tributos.

⁷⁹ La teoría de la causa en la obligación tributaria es defendida desde sus particulares aportes por: Griziotti, Ranalletti, Pugliese, Jarach, Vanoni, Blumenstein, Scoca, Trotabas, Bielsa, Adriani. En lo que respecta a los teóricos que rechazan la idea de la existencia de la causa se encuentran: Ingrosso, Giannini, Berliri, Baleeiro, Ulhoa Canto, Peirano Facio. *Ibíd.* 420, 421.

⁸⁰ La *causa* en algún momento fue considerada como el *fundamento* del derecho del Estado al tributo, y no como un elemento de la obligación tributaria.

Cumplida la pretensión de desentrañar la génesis de la responsabilidad en base al examen de las instituciones que componen el sistema tributario, doy por concluido el presente subcapítulo, no sin antes advertir al lector que no se desestiman otras figuras componentes del sistema, que de seguro pueden acercarnos al conocimiento del presente tema de estudio.

1.2 Los sujetos pasivos del tributo en la teoría tributaria.

El *sujeto pasivo* es el elemento subjetivo sobre el cual gira el diseño de la relación jurídico tributaria, sin embargo el análisis de su contenido, definiciones y alcances han originado un considerable debate doctrinario que hasta la actualidad, no encuentra un pertinente consenso al cual adherirse.

La relación jurídica tributaria se bosqueja entre un acreedor y un deudor. La razón inmediata para el establecimiento de los deudores es la *norma tributaria*, las razones remotas para el fundamento de dicha relación son *las instituciones que conforman el sistema tributario*.

De este boceto básico, surgen los primeros inconvenientes de conceptualización, pues el sujeto pasivo no solo lo es el obligado a satisfacer el importe del tributo, ya que existe un universo significativo de individuos, que si bien no tienen la obligación de afectar sus patrimonios con objetivos fiscales, están sujetos a obligaciones impositivas formales, no menos importantes.

Giuliani Fonrouge⁸¹, define al sujeto pasivo del tributo como la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado, sujeto de la obligación tributaria que debe cumplir la prestación fijada por ley, ya sea a título propio o ajeno.

Sainz de Bujanda considera pertinente llamar sujeto pasivo a “la persona que resulta obligada por haber realizado el hecho imponible”⁸².

Por su parte Ramón Valdez Costa⁸³ aprecia que el sujeto pasivo, es el reverso del sujeto activo, es el obligado al pago, cualquiera sea su relación con el fundamento y fin del tributo, quien cumple con dicha condición es el contribuyente entendida como la

⁸¹ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Ibíd., 354, 355, 376.

⁸² Sainz de Bujanda, *Los sujetos de la obligación tributaria*, citado por Giuliani Fonrouge, Ibíd., 354.

⁸³ Ramón, Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, segunda edición, (Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1996), 311, 315.

persona quien, desde el punto de vista jurídico, debe contribuir con su patrimonio a los gastos del Estado.

Jarach⁸⁴ especifica que el sujeto pasivo o *contribuyente de derecho* es el obligado por excelencia, es al que comúnmente se le denomina contribuyente, es éste el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos imponibles.

Soler⁸⁵ afirma que la denominación de sujetos pasivos sólo se reserva para quienes se convierten en contribuyentes del impuesto por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación tributaria. A estos sujetos también se los denomina comúnmente como *contribuyentes, contribuyente de derecho, contribuyente percutido o destinatario legal tributario*.

Desde la visión de la *relación jurídica tributaria* se han construido y reconocido toda una teoría jurídica alrededor de su elemento subjetivo. Esta elaboración no obedece a criterios netamente privativos del derecho tributario, sino que la influencia del derecho civil es marcadamente notoria.

De esta manera se visualizan distintas categorías a tener en cuenta dentro del universo de los sujetos pasivos. Así encontramos la dualidad entre *contribuyentes y responsables*; por otro lado se consideran a los *responsables por deuda propia o deuda ajena*; de igual forma se perciben dentro de dicho género a los *obligados principales, los solidarios y los sustitutos*; finalmente se distinguen categorías más concretas como los *agentes de retención o de percepción*.

Cualquiera que sea la propuesta doctrinaria, ninguna escapa a reparos y críticas, las cuales han erigido una vasta y rica pureza metodológica en el estudio de esta materia; sin embargo las mismas nos conducen a una aproximación adecuada del fenómeno jurídico del sujeto pasivo, y de lo cual se remarcen ciertas condicionantes resultantes de una metodología inductiva.

En un primer aspecto, de acuerdo mayoritario, es que el *sujeto pasivo* es la contraparte del sujeto activo, a la vez que constituye uno de los *elementos subjetivos* de la relación jurídica tributaria, pues es a quien se le exige el cumplimiento de

⁸⁴ Jarach, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Ibíd. 386.

⁸⁵ Soler, *Tratado de Derecho tributario*, Ibíd., 331, 332.

determinadas conductas jurídicas, con el fin de lograr la concreción de los tributos en sus diferentes especies.

Adicionalmente, es importante resaltar que también es criterio unánime que la característica esencial del sujeto pasivo, es la de estar siempre obligado a cumplir las distintas obligaciones que la ley le impone, sin importar a que título lo esté.⁸⁶

En segundo orden, el sujeto pasivo es el género que contempla un universo amplio de especies conformadas por individuos potencialmente obligados al cumplimiento de determinadas exigencias tributarias de diversa índole.

Dentro de las especies reconocidas para los sujetos pasivos tendríamos a los *contribuyentes*. Su sentido terminológico deviene de la palabra *contribución*, propio de la teoría del tributo, en razón de que esta clase se ha construido en base al deber de *contribuir* al financiamiento de los gastos públicos.

Así, se ha llegado a afirmar categóricamente que sobre este sujeto en particular, se desarrolló la concepción del principio de la *capacidad contributiva*, pues sobre su aptitud para la generación de riqueza y cumplimiento de obligaciones pecuniarias, se han diseñado los distintos tributos. Tal es su importancia dentro de la teoría de la relación jurídica tributaria que en ocasiones inadecuadamente se lo ha llegado a confundir, como si se tratara de un sinónimo de sujeto pasivo⁸⁷.

Soler⁸⁸ asevera que se reserva la denominación de *sujetos pasivos* sólo para quienes se convierten en *contribuyentes* del impuesto por haber realizado los hechos definidos como generadores de la obligación tributaria.

Es preciso recordar que para que se concrete la relación jurídica tributaria, es necesario el establecimiento y reconocimiento de otras relaciones jurídicas que se entablarían entre la administración y otros administrados directamente o indirectamente vinculados al hecho imponible e incluso totalmente ajena a la realización del mismo, por tal el espectro de sujetos pasivos no puede restringirse.

En base a esta consideración surgen *los responsables*, como una especie más de los sujetos pasivos. Su naturaleza es compleja pues se fundamenta en las teorías de la relación jurídica tributaria, y de la potestad de imperio del Estado para atribuir

⁸⁶ *Ibíd.*, 311.

⁸⁷ *Ibíd.*, 311.

⁸⁸ Soler, *Tratado de Derecho Tributario*, *Ibíd.*, 331, 332.

obligaciones. Adicionalmente son estructurados en base a las teorías de la autonomía del derecho tributario, y las del derecho civil privado.

Algunas legislaciones, sobre todo europeas, han esbozado sendos entramados de responsabilidad y clasificación de sujetos pasivos inspirados en la idea de responsabilidad civil, ya sea solidaria, sustituta o subsidiaria, distintas de las concepciones dualistas del sujeto pasivo (contribuyentes y responsables) adoptadas en varias legislaciones latinoamericanas fruto de la observancia del Modelo de Código Tributario para América Latina.

Carlos Espinosa⁸⁹, parafraseando a Alvarado, manifiesta que el responsable tributario es el sujeto titular de una obligación accesorio (dependiente y subordinada), subsidiaria y no contributiva, pero tendiente a asegurar el pago del tributo, ya sea configurándose como una garantía de la prestación tributaria, o ya como una sanción que pretende reparar el daño causado por determinadas conductas ilícitas.

Es plausible resaltar que la visión dualista de la teoría subjetiva tributaria, no advierte que el *contribuyente* también es responsable, pues está obligado a *responder* por el pago de importe tributario previsto en la ley con su patrimonio personal, y por tal no puede ser considerado semánticamente ajeno al responsable.

De igual manera es encomiable resaltar que no existe una tesis en firme que permita plenamente distinguir a los responsables solidarios, sustitutos y subsidiarios, pues el alcance de cada uno de ellos se condiciona a las concepciones establecidas en las distintas legislaciones, dando pie en que un responsable considerado como solidario, bajo las mismas consideraciones y en los mismos casos, pueda ser también apreciado como subsidiario en un distinto ordenamiento jurídico.

Giuliani Fonrouge determina que los responsables no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una situación condicionada a la actuación de otra persona, lo que no siempre ocurre: el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero

⁸⁹ Carlos, Espinoza Bercochea, “La Responsabilidad Tributaria”, en *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I (Lima, Instituto Peruano de Derecho tributario, 2014) 367.

generalmente no en defecto de éste. El responsable es un obligado directo y personal por mandato de ley, el Estado acciona directamente contra el responsable y no en subsidio⁹⁰.

Ramón Valdez Costa argüía que la expresión *sustituto* es utilizada en varios países con el carácter general o en forma análoga a la de responsable, y en otros casos como auténtico sustituto o único responsable ante el fisco⁹¹.

Como apreciamos no existe una debida concordancia y claridad en la doctrina tributaria respecto al alcance del vocablo *responsable* y menos en los grados de sustitución, subrogación o solidaridad. Estas vicisitudes en materia tributaria no son banales, pues los efectos de ser considerados como responsables solidarios, sustitutos o subsidiarios, repercuten enormemente en la atribución de obligaciones y en el reconocimiento de derechos, como el caso del derecho de repetición o el beneficio de excusión o de división, pues entran en juego consideraciones jurídicas que posicionan a los responsables tributarios en distintos grados y tratamientos, ya sea ante, a lado o tras el obligado principal.

Bajo las mismas consideraciones, también se puede hablar de aquellas concepciones que clasifican y diferencian a los responsables por deuda propia o ajena; los matices que se generan en la dinámica normativa y doctrinaria, no permiten tener límites claros de definición de cuando una deuda ajena podría transformarse en una deuda propia o viceversa, sobre todo teniendo en cuenta las ficciones jurídicas creadas con miras a tener una eficiente recaudación tributaria, como el caso de los agentes de retención y su problemática de encasillamiento, ya que en ocasiones son considerados como deudores de una obligación ajena y en otras como deudores propios.

De igual forma los intentos de clasificar a los *agentes de percepción y de retención* como especies diferentes a los *contribuyentes y responsables*, no han sido exitosas, pues pecan desde un principio en su concepción pura; son *responsables*, al igual que los contribuyentes, sin embargo la naturaleza de su obligación, en determinados pasajes permite considerarlos ambiguamente como propios o ajenos, dependiendo del grado de cumplimiento de su obligación.

⁹⁰ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 387.

⁹¹ Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Ibíd., 311, 312.

En adición, es necesario notar que las tesis autónomas del derecho tributario o aquellas relacionadas con el derecho privado, que intentan identificar y clasificar a las especies de los sujetos pasivos, han descuidado y han dejado de lado a un importante grupo de sujetos que no están relacionados directamente ni *con la ocurrencia del hecho generador*, ni *con la obligación para asegurar su pago*, pues su origen no se encuentra dentro de la relación jurídica tributaria, sino más bien responden al deber de colaborar con la administración.

Ante este panorama, con razones de sobra el comentario al artículo 18 del Modelo del Código del CIAT⁹², denunciaba que tanto en doctrina como en el derecho positivo, la clasificación y denominación de los sujetos pasivos son dos de los aspectos menos coincidentes en materia tributaria, por tal, dicho ente proponía una clasificación tripartita de los sujetos pasivos: contribuyente directo, contribuyente sustituto y tercero responsable, que a mi criterio no armoniza en su totalidad la disparidad de criterios y detalles jurídicos analizados *ut supra*.

Estas breves anotaciones y reflexiones sin duda nos enriquecen en la comprensión de los sujetos del derecho tributario, a la vez que nos otorgan interesantes antecedentes para introducirnos en el estudio de la responsabilidad tributaria que se atribuye a dichos sujetos, como a continuación la abordaremos.

1.3 La responsabilidad tributaria y los sujetos obligados en la doctrina impositiva.

El desentrañar la esencia y alcance de la responsabilidad en el ámbito tributario, es sin duda uno de los principales alicientes que ha impulsado la elaboración de innumerables estudios sobre el particular.

La *responsabilidad tributaria*, en sí encierra toda una teoría amplia y diversa, sujeta a significativos vaivenes, similares a los identificados en el estudio de las demás instituciones jurídicas tributarias hasta aquí analizadas, por tal, en la literatura jurídica encontraremos sendos enfoques de lo que debería abarcar dicho tema de estudio.

A lo largo de la presente exposición se han recogido los elementos básicos que componen un sistema tributario, identificando aquellas instituciones que guardan estrecha relación con la responsabilidad tributaria, a la vez que la fundamentarían y le

⁹² Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, (2015), art. 18, <ciat.org/>.

darían contenido; como el caso del poder tributario, los principios tributarios, la relación jurídica tributaria y el deber de contribuir; sin embargo es momento de complementar el presente examen desentrañando los prolegómenos que encierra en sí la teoría de la responsabilidad, sobre todo al adecuar las mentadas instituciones a los elementos esenciales de nuestra materia de estudio.

Como punto de partida a la aproximación del concepto de responsabilidad tributaria, cito un concepto elemental y básico de responsabilidad, y por la que se entiende como aquella: "Obligación de [...] satisfacer por uno mismo o, en ocasiones especiales, por otro, [...]. Deuda. Deuda moral. [...]. Capacidad para aceptar las consecuencias de un acto consciente y voluntario"⁹³. Su etimología proviene del latín *responsum*, que es una forma de ser considerado sujeto de una deuda u obligación.

De esta corta cita se puede establecer que la noción responsabilidad, aplicada a todo el ámbito del Derecho se encuentra atada a ciertos elementos, uno de *carácter objetivo* como es la *obligación*, y otro de matiz netamente *subjetivo*, como es la atribución de dicha obligación a un *sujeto* que se espera se encuentre en aptitud o capacidad de asumirla.

Amén de dicha acepción, en la disciplina tributaria, la construcción jurídica que rodea al fenómeno de la responsabilidad no es sencilla, pues ambos elementos tienen sus distintivos e influencias, pues para la *obligación* se han entramado complejas hipótesis basadas en las teorías propuestas por las escuelas tributarias identificadas como causalistas o anticausalistas, -conforme se anticipó *ut supra*- y para el condicionante *subjetivo* se ha desarrollado toda una puesta doctrinaria relativa a la autonomía del derecho tributario antepuesta a la concepción civilista.

En lo atinente al elemento objetivo, es decir la obligación tributaria, en el numeral 1.1.4 de la presente tesis abordamos dicha temática, dentro de la teoría de la relación jurídica tributaria; en lo concerniente al elemento subjetivo de manera preliminar en el numeral 1.2, emitimos un análisis preliminar respecto al universo comprendido por los sujetos pasivos, más es imprescindible ahondar sobre ciertos

⁹³ Lexis S.A., Silecpro, Diccionario Jurídico, (2015) <<http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/Search/HerramientasJuridicas/DiccionarioJuridico>>. Consulta: 28 de noviembre de 2015.

elementos de trascendental importancia, para la comprensión del instituto de la responsabilidad.

Elemento subjetivo

Valdés Costa dogmatiza que existe unánime acuerdo en que la característica esencial del sujeto pasivo es la de estar siempre obligado a cumplir las obligaciones que la ley le impone, sin importar a qué título lo está.

No obstante cuando esta obligación es generada en *deuda propia*, el sujeto pasivo adquiere la condición de contribuyente. Es por ello que el contribuyente debe, desde el punto de vista jurídico, soportar la carga tributaria, sin tener derecho a transferirla a terceros. Esta incapacidad de trasladar la carga tributaria a un tercero, es la principal característica diferenciadora del sujeto pasivo contribuyente, con el sujeto pasivo denominado responsable.⁹⁴

Villegas escribe que recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar tributo al fisco. Al estar él referido en el mandato de pago del tributo pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Se trata de un deudor a título propio, siendo aquel cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, que realiza el hecho imponible y que sufre el detrimento patrimonial tributario.⁹⁵

De estas ideologías, en ciertos pasajes disímiles, se desentaja ciertos particulares, de lo que se resalta que la responsabilidad de los *contribuyentes* es atribuible a una obligación por *deuda propia o a título propio*.⁹⁶

Sin embargo como señalamos en el numeral anterior dentro del género compuesto por los sujetos pasivos se establecen a *los responsables*, que sin tener las calidades de contribuyentes, deben responder junto, tras o en ausencia de éstos, por obligaciones impositivas impropias, pero ideadas normativamente de manera solidaria, subsidiaria o sustitutiva.

⁹⁴ Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Ibíd., 314.

⁹⁵ Villegas, *Curso de Finanzas*, Ibíd., 221.

⁹⁶ De dicha premisa se estatuye que las distintas instituciones del sistema tributario se articulan perfectamente hacia esa noción, pues los postulados del derecho tributario, los principios de capacidad contributiva, de igualdad, de solidaridad que edifican a la relación jurídica tributaria en un gravamen contenido en una norma positiva, legitiman el establecimiento de la responsabilidad en una obligación propia del contribuyente a beneficio del Estado.

No es afinada la concepción que ofrecen doctrinarios sobre los responsables, pues algunos remarcen sus estudios apoyados en el Derecho privado⁹⁷. Así se avizora que primigeniamente para estas especies, se ofrecen sendos análisis de alcance de responsabilidad, desde la perspectiva de la figura del afianzamiento, donde lo que se pretende es que el Estado tenga una garantía jurídica para asegurar su cobro.

Damarco⁹⁸, asevera que en materia tributaria, el contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia, el deudor natural, pero no es el único, pues la ley crea otros sujetos obligados al pago, con el fin de garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, por tal son ficciones jurídicas, creaciones del legislador, estos sujetos no realizan el hecho imponible, ni respecto de ellos se produce dicho hipotético, ellos no exteriorizan capacidad contributiva, son ajenos al hecho que origina la obligación tributaria, la deuda no les pertenece, se trata de la deuda de otro, pero la ley los instituye como deudores por deuda ajena. Así testifica que la doctrina reconoce tres clases de responsabilidad, la subsidiaria, la solidaria, la sustitutiva⁹⁹.

Los deudores subsidiarios, dentro de un distinto orden de prelación al principal, deben responder al no haber sido cancelado, o de manera parcial, la deuda por parte del obligado principal -beneficio de excusión-. En la responsabilidad solidaria, el responsable esta junto al deudor principal, ya que se puede exigir el cumplimiento de la obligación a todos o a cada uno, por el total o parte de la deuda. El responsable sustituto en cambio no está junto al deudor, ni después, sino en lugar del acreedor, como principal obligado.¹⁰⁰

Espinoza afirma que dentro de la bien reputada clasificación de Jarach, tenemos que básicamente se puede ser responsable tributario por el hecho natural de ser

⁹⁷ Un tema de trascendental importancia suscitado en materia tributaria es el de la capacidad jurídico tributaria, dicho instituto nace del Derecho Común hasta llegar a su máximo apogeo con la teoría autónoma del Derecho Tributario, en la que se instituye supuestos de subjetividad particular, para atribuir obligaciones tributarias a entes que carecen de personalidad jurídica, siendo suficiente únicamente el ser titular de hecho de relaciones económicas.

⁹⁸ *Ibíd.*, 148, 149, 150.

⁹⁹ Sobre el particular Pedro Herrera y Ana Tandazo exponen que no es necesario, ni conveniente elaborar una clasificación de los responsables aceptada por todos los Institutos Miembros del ILAT, pues existen distintas opciones legítimas por parte de los legisladores nacionales que obligarán a elaborar construcciones doctrinales diversas y en último término forzarían los conceptos con los que se intentarían explicar los ordenamientos nacionales. Pedro M. Herrera Molina, Ana Tandazo Rodríguez, *La Responsabilidad Tributaria*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Ibíd.*, 303.)

¹⁰⁰ Damarco, *La responsabilidad tributaria*, *Ibíd.*, 153, 154, 155.

contribuyente, por sustitución de aquel, en garantía del mismo o solidario con él. La responsabilidad por sustitución opera por ministerio de la ley y sin que el sujeto haya intervenido en la creación del débito fiscal; a su vez la responsabilidad en garantía abarca a los sujetos que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, finalmente los responsables solidarios serían los casos de sucesión o representación.¹⁰¹

Adicionalmente haciendo alusión a la doctrina mexicana, al citar a Flores Zavala, pronostica que los responsables solidarios son terceros ajenos a la situación que dio nacimiento al crédito fiscal, pero que se convierten en deudores o sujetos de crédito por mandato de la ley.

Afirma que en palabras de Narciso Sánchez, los sujetos pasivos quedan obligados ante las autoridades fiscales en los mismos términos que el sujeto pasivo directo. La solidaridad implica que el deudor así determinado, deberá satisfacer el débito fiscal en las mismas condiciones que se le estableció el deudor primitivo, el sujeto activo puede requerir a cualquiera de los deudores solidarios la totalidad del importe.¹⁰²

Guliani Fonrouge¹⁰³ manifiesta que la ley, con el propósito de asegurar la normal y oportuna recaudación de tributos, dispone el traspaso o traslado de la obligación a terceras personas, distintas al deudor de ella, que sumándose o reemplazándolo íntegramente, se constituyen en sujetos pasivos directos.

Arguye que no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una situación condicionada a la actuación de otra persona, lo que no siempre ocurre: el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o en lugar del deudor, pero generalmente no en defecto de éste.

Concomitantemente asegura que el responsable es un obligado directo y personal por mandato de ley, el Estado acciona directamente contra el responsable y no en subsidio¹⁰⁴. La ley no designa arbitrariamente a los responsables, sino que tiene en

¹⁰¹ Espinoza, *La Responsabilidad Tributaria*, Ibíd., 368.

¹⁰² Ibíd., 368, 371.

¹⁰³ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Ibíd., 386

¹⁰⁴ Al respecto cabe comentar que la posición de Fonrouge se asienta en la visión particular de que el responsable, en cualquiera de sus acepciones, lo es de manera directa, no accesorio, ni en garantía, pues la ley ha evaluado y determinado de antemano su responsabilidad como propia, por tal, el Estado en estos casos actuaría de manera directa en contra del responsable, sin esperar a una acción fallida en contra del contribuyente. Esta posición nos llevaría a discurrir lo que sucedería en los casos de los terceros

cuenta la vinculación jurídica o económica de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre el responsable y el deudor. Las causas y motivos son variados y dependen de circunstancias múltiples, pero siempre sobre la base de cierta vinculación.¹⁰⁵

De las citas antedichas, se puede extraer que la responsabilidad solidaria, tendría su razón de ser, de manera primigenia, en *el aseo del cobro de la obligación*. De allí se advierte que el símbolo distintivo de esta especie, sería el mantener *vínculos jurídicos o económicos con los contribuyentes* o con las actividades o hechos sujetos a gravamen.

Así se identifican a ciertos responsables solidarios, vinculados a la capacidad civil o la personalidad jurídica del contribuyente; en otras circunstancias se tiene en cuenta su grado de participación en el negocio o convención jurídica que está sujeta a gravamen; en distintas ocasiones se establece su carga por los derechos que pudiere tener respecto de un patrimonio; en diferentes situaciones, sencillamente basado en las obligaciones que tuviere para con el deudor tributario principal; o en las relaciones jurídicas de poder de los administrados con el Estado por el ejercicio de una facultad pública.

Soler¹⁰⁶ manifiesta que son responsables por deuda tributaria ajena, aquellos que siendo extraños a la relación jurídico-tributaria están obligados al pago por una imposición legal, son “responsables del cumplimiento de deuda ajena”:

“a) Responsables solidarios: i) representantes legales, ii) cónyuge que percibe y dispone de los réditos de otros, iii) padres, tutores y curadores de los incapaces, iv) síndicos liquidadores, v) administradores de patrimonios (responden con sus propios bienes y solidariamente con otros deudores del tributo). b) Agentes de retención y de percepción, obedecen al régimen de “retención en la fuente” por economía de costos en la recaudación, al ser trasladados a los particulares o terceros dicha responsabilidad y de manera solidaria.”

Espinosa¹⁰⁷ exclama que la ley reputará procedente de responsabilidad solidaria al tratarse de:

responsables por deuda ajena, en los que su responsabilidad se extiende por un vínculo personal con el deudor principal, verbigracia la vinculación de responsabilidad a un hijo por las donaciones que haya recibido de buena fe del patrimonio de su padre, y cuyo criterio de extensión de cargas sea el haber mantenido un vínculo filial y contractual con el obligado principal; cabría cuestionarse sobre la legitimidad de iniciar una acción directa en contra de dicho responsable y no contra el padre.

¹⁰⁵ *Ibíd.*, 387, 389.

¹⁰⁶ Soler, *Tratado de Derecho Tributario*, *Ibíd.*, 336

¹⁰⁷ Espinosa, *La Responsabilidad Tributaria*, *Ibíd.*, 369.

“(i) retenedores y recaudadores; (ii) obligados a efectuar pagos provisionales; (iii) actuación de liquidadores y síndicos, directores o gerentes generales de sociedades mercantiles o su administrador único; (iv) adquirentes de negociaciones; (v) representantes de no residentes; (vi) quien ejerza la patria potestad o tutela; (vii) legatarios o donatarios; (viii) quienes voluntariamente la acepten; (ix) terceros que garanticen el interés fiscal; (x) socios o accionistas del contribuyente; (xi) registro de socios o accionistas sin acreditar que retuvieron el impuesto por enajenación de acciones; (xii) transmisión patrimonial en casos de escisión; (xiii) prestatarios de servicios personales, pagados por residentes en el extranjero; (xiv) partes relacionadas en prestación del servicio turístico de tiempo compartido a residentes en el extranjero; (xv) operaciones en asociación en participación; y, (xvi) albaceas y representantes de la sucesión”.

Aníbal Javier Pangrazio¹⁰⁸ admite que los distintos supuestos de responsabilidad solidaria pueden ser variados de acuerdo al régimen tributario de cada país, no obstante lo cual considera los primeros supuestos deben ser: (i) cuando los responsables colaboren o sean causantes de infracciones tributarias (ii) cuando los agentes de retención y percepción no hubiesen efectuado la retención ni hubiesen ingresado el importe al fisco.

Como se razona, el universo clasificatorio de los responsables no es limitado, y se adecua conforme las distintas figuras jurídicas que se puedan suscitar en materias no tributaria como civiles, comerciales, laborales, financieras, en incluso administrativas; sin embargo, el debate más significativo sobre este fenómeno se discurre sobre el alcance, delineación y efectos de la responsabilidad solidaria.

Londoño¹⁰⁹ precisa que los responsables solidarios deben responder *junto a*, o *al lado del* contribuyente por la obligación tributaria, de acuerdo con la ley, sus obligaciones se engendran en el mismo momento en que se causan la obligación tributaria para el deudor principal.

A su entender el cumplimiento de uno de los obligados solidarios del pago de la deuda tributaria, libera a los demás obligados al pago, incluyendo al sujeto pasivo, sin perjuicio de su acción de regreso respecto de todos los demás obligados.

Igualmente afirma, el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de un responsable solidario libera a los demás obligados, incluyendo al sujeto pasivo y sin perjuicio a su derecho de reembolso de lo pagado por concepto de recargos y/o

¹⁰⁸ Aníbal Javier Pangrazio, *La Responsabilidad Tributaria*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ibíd., 427.

¹⁰⁹ Londoño, *La Responsabilidad Tributaria*, Ibíd., 255, 256, 258.

sanciones. Los responsables solidarios no lo son por concepto de sanciones, y las formas de extinción de responsabilidad se aplican de igual manera a los responsables solidarios, al igual la interrupción de la prescripción.

José A. Rozas¹¹⁰, en una particular ponencia nos expresa que el Derecho tributario español presenta al respecto una trampa conceptual propia. En Derecho civil el adjetivo “solidaridad” se utiliza para identificar a uno de los sistemas de distribución de la responsabilidad entre co-deudores de una deuda propia.

Pues bien, afirma, en Derecho Tributario se utiliza la misma terminología, *responsables solidarios*, para designar una de las posiciones jurídicas en las que se establece la obligación legal de responder por la deuda de un tercero. La responsabilidad solidaria de varios sujetos que comparten una misma posición deudora frente al tercero o terceros acreedores es cosa bien distinta del régimen jurídico propio, de quien en Derecho Tributario es llamado a responder, como responsable solidario, de la deuda de un tercero.

A su posición agrega que al responsable solidario se le hubiera denominado como “directo”, pues es el llamado al pago de la deuda tributaria directamente, sin necesidad de que se declare la insolvencia de los otros deudores, ultimado el período voluntario de pago.

Joan Pagès i Galtés al referirse al responsable solidario, lo denomina también como subsidiario, y rotula que es el “término jurídico más apropiado para designar al responsable por deuda ajena que se coloca junto (solidaridad) o detrás (subsidiariedad) del deudor principal (contribuyente o sustituto). Teniendo la condición de sujeto pasivo secundario (pues tan solo deberá satisfacer la deuda ajena si no se satisface la obligación por el deudor principal) y accidental (al ser eventual su existencia en la relación obligacional)”.¹¹¹

En adición a estos testimonios, se conciben distintas acepciones de responsabilidad a saber: Daria Coppa¹¹² considera dos tipos de responsabilidad solidaria,

¹¹⁰ José A Rozas, *La Responsabilidad Fiscal de los administradores*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ibíd., 826, 827

¹¹¹ Joan Pagès i Galtés, *El responsable tributario: Definición y clasificación*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ibíd., 777.

¹¹² Daria Coppa, *La Responsabilidad tributaria en el sistema tributario Italiano*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ibíd., 332, 333.

la solidaridad paritaria y la dependiente; la primera es una consecuencia de la condición a más sujetos, cada una de las cuales está obligado solidariamente con las demás para el pago del impuesto, en tales casos la solidaridad responderá a la necesidad de conciliar la singularidad de la demostración de capacidad de pago del impuesto expresada por la condición de tributación, con la pluralidad de sujetos a los cuales ella mismo es atribuible.

En su defecto la solidaridad dependiente se configura como la relación entre dos casos distintos para vincularlos entre sí, ya que el efecto que emerge del primer caso representa uno de los elementos constitutivos del segundo. El primer caso se lo define como principal, se verifica con la condición del tributo y su efecto es atribuir de la cantidad adecuada por parte del sujeto que realiza la condición, por cuanto ha demostrado la capacidad de pago. El segundo caso se lo define como secundario, se construye con la realización del primero.

Augusto Fantozzi se inclina por llamar a la solidaridad de los responsables como “solidaridad dependiente”, al estar la obligación tributaria a cargo de uno o varios sujetos pasivos, por cuanto la ley, para garantizar su cumplimiento, involucra a otros sujetos responsables, respecto de los que no cumplen los presupuestos de hecho gravados con el tributo, por lo que se originan: la solidaridad dependiente contextual, la solidaridad dependiente sucesiva, solidaridad dependiente subsidiaria, solidaridad a título de sanción.¹¹³

Paulo Roberto Coimbra manifiesta que en el derecho tributario brasileiro existen dos tipos de solidaridad en el polo pasivo de la obligación tributaria: natural y legal. La solidaridad natural surge del propio hecho imponible, cuando dos o más personas lo realizan conjuntamente, o tienen en él un interés común. La solidaridad legal es aquella expresamente establecida por ley con el objetivo de garantizar la recepción del tributo, trayendo al polo pasivo de la obligación tributaria, a la persona que no realizó o participó directamente del hecho imponible.¹¹⁴

¹¹³ Augusto Fantozzi, “La solidaridad tributaria”, en Andrea Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, La relación jurídico tributaria, el procedimiento para la aplicación de la norma*, (Bogotá, Temis, 2001), 236, 237.

¹¹⁴ Paulo Roberto Coimbra, *La responsabilidad tributaria en el Derecho brasileiro*, en *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, *Ibíd.*, 210.

Difícil la tarea de esquematizar posiciones tan disímiles y dispares, lo que ahonda la complejidad de establecer líneas de consenso en esta especie de responsabilidad, no obstante se pueden adecuar los siguientes pensamientos:

De manera inicial, retomando los institutos tributarios estudiados en los subcapítulos iniciales de la presente tesis, se establece que el fundamento de esta clase de responsables encuentra apoyo en los principios de legalidad, y de eficacia.

La legalidad por cuanto solo por ley se pueden instaurar responsables, no por actos normativos de rango inferior; dicha premisa tiene también su asidero en la teoría de la relación jurídica tributaria, la que articula que el diseño de los tributos debe traer consigo en la norma todos los componentes de dicha institución.

En lo referente al postulado de la eficacia, por cuanto también existe un grupo de responsables solidarios instituidos por distintas razones, ya sea para garantizar el cobro de una obligación o para facilitar la gestión tributaria en el recaudo de tributos. Dicha prerrogativa busca sopesar los costos que trae la aplicación material impositiva, y por tal, es necesario diseñar todo un sistema de responsables, que rindan cuentas a la administración, no solo de manera formal sino material.

Existen casos muy especiales, en el que la naturaleza del tributo exige que se instituya de manera diferenciada a sus responsables, como el caso del impuesto al valor agregado, en la que los responsables son los agentes de percepción o de retención, no el consumidor final, contexto dentro del cual, la solidaridad deja de ser tal, para transformarse en una obligación directa.

Aunque no es un consenso mayoritario, se puede sopesar que el responsable solidario configura su carga por una deuda ajena por orden de ley. En este aspecto no se puede desestimar aquellos pensamientos clásicos en los que se considera a los responsables como deudores directos, no extraños a la obligación principal.

De igual manera independientemente de la concepción de solidaridad que se adopte en el régimen de cada país, se proclama mayoritariamente que este responsable conserva el derecho de repetición respecto del deudor principal.

Por la complejidad de la organización de los deberes de los sujetos pasivos en los distintos sistemas tributarios, se puede llegar a pensar que un mismo responsable puede encasillarse dentro de las tres categorías antedichas: solidaria, subsidiaria o sustituta¹¹⁵.

La responsabilidad subsidiaria, concebida como aquella en la que una persona de manera accesorio responde y detrás de un obligado principal, siempre que éste se encuentre fallido en el cumplimiento de una obligación, es concedida bajo parámetros similares y en ocasiones iguales de los de la responsabilidad solidaria, diferenciándola solo en base a los beneficios de excusión y de división.

Por otra parte cabe agregar, que si bien un grupo importante de responsables solidarios y subsidiarios no participan de la realización del hecho generador de una forma activa; en cierta medida y de manera posterior la ayudan a realizarla, a través del cumplimiento de obligaciones formales de carácter accesorio; sin embargo los vínculos jurídicos o económicos que mantienen con el contribuyente, son decisivos para su concepción.

Como se habrá dado cuenta el lector, me he reservado para el final el análisis del responsable sustituto, por cuanto, respecto a esta variedad, se han configurado en mayor medida situaciones de extensión de la obligación tributaria¹¹⁶, ocasionándose verdaderos debates sobre su razonabilidad, abecés y alcances llegándose a cuestionar en ciertos pasajes, la naturaleza de la obligación tributaria como a continuación lo analizaremos.

1.4 Los sujetos obligados por extensión de la obligación tributaria en la doctrina y su problemática conceptual.

¿Cuáles son las razones jurídicas por las que terceros deban responder por obligaciones ajenas, de tal manera que ocupen el lugar del deudor principal sin ningún beneficio de excusión o de división, siendo reputados como verdaderos deudores de una obligación?

¹¹⁵ Así el caso de los agentes de retención o de percepción, son responsables solidarios con el deudor principal si retuvieren o en parte el importe de tributo; a su vez serán sustitutos si retuviere en su totalidad los gravámenes, y no los hubiere depositado al acreedor activo. De igual forma puede considerarse que dichos agentes pueden ser concebidos como responsables directos, al concebirse que su obligación es autónoma o independiente, y por tal titular de una deuda propia, -no ajena- por su condición.

¹¹⁶ Aunque no es la única especie sobre el cual se ha hecho extensiva la obligación tributaria, ya que como se verá más adelante en la legislación comparada también se ha hecho ampliado la responsabilidad en la solidaridad y subsidiaridad.

La respuesta a dicho cuestionamiento encierra todo un mar de discusiones que aún no encuentran un consenso apropiado, más se han dispersado las posiciones y soluciones que se han intentado emitir sobre esta interrogante. Sin desanimarnos en el presente propósito académico, es pertinente complementar el estudio de la responsabilidad de terceros, con el análisis de la responsabilidad sustitutiva.

En líneas anteriores evidenciábamos las propuestas jurídicas sobre las tradicionales fórmulas acerca de los *contribuyentes* y *responsables* solidarios o subsidiarios, haciendo énfasis que sobre estos últimos obligados, es donde se han emprendido propuestas desvinculadas a la capacidad contributiva, al hecho generador y en cierta medida a la obligación tributaria material.

Conforme Espinosa¹¹⁷ la responsabilidad por sustitución opera por ministerio de la ley y sin que el sujeto haya intervenido en la creación del débito fiscal, sino simplemente lo conoció o pasó entre él.

Soler¹¹⁸ propone que la ley en ciertos supuestos dispone que a pesar de haberse configurado el hecho imponible respecto del destinatario legal, la obligación de pagar recae sobre otro sujeto quien por su especial vinculación con la relación jurídico tributaria, sufre el impacto económico del tributo. Esto es lo que se conoce como sustitución tributaria, según la cual el sustituto reemplaza al destinatario legal.

Aclara que la obligación que asume el sustituto es personal aun cuando el origen es una obligación ajena, distinta de los agentes de retención, ya que estos no desplazan al obligado principal. Es responsable y deudor de una deuda tributaria ajena, por mandato expreso de la ley. Nace una relación jurídica entre éste y el Estado no como obligado solidario, sino principal. Adicionalmente recalca que al sustituto unánimemente se le reconoce su derecho de recuperar del sustituido la suma dineraria por él cancelada.¹¹⁹

Damarco¹²⁰ expone que el responsable sustituto no está junto al deudor, ni después, sino en lugar del deudor, como principal obligado. En esta responsabilidad el sustituto no paga por una deuda propia y por tal debe tener la posibilidad de accionar contra el verdadero deudor.

¹¹⁷ Espinoza, *La Responsabilidad Tributaria*, Ibíd., 368, 371.

¹¹⁸ Soler, *Tratado de Derecho Tributario*, Ibíd., 331.

¹¹⁹ Ibíd. 343, 344, 345.

¹²⁰ Damarco, *La responsabilidad tributaria*, Ibíd., 153, 154, 155.

Añade que respecto a sus especies, la doctrina las clasifica en “sustitución propia e impropia” ¹²¹, ya sea por sustitución total del contribuyente o sin desplazamiento del mismo. La sustitución propia implica que no existe vínculo jurídico alguno entre el Estado y el contribuyente y toda la relación jurídica se entabla con el sustituto tributario. La sustitución impropia implica que, a pesar del vínculo establecido con el sustituto, el Estado conserva algún vínculo con el contribuyente.

Espinoza siguiendo los criterios de Arroja Vizcaino replica que el responsable sustituto, se materializa por lo general en una persona física legalmente facultada para autorizar, aprobar o dar fe de un acto generador de tributos, la ley lo ubica bajo ciertas circunstancias, en los mismos términos que el obligado directo, sin embargo de ninguna manera implica que se convierta en responsable, en vez de, sino “junto con”.¹²²

Juan Manuel Albacete¹²³ aporta la idea de que la figura jurídica de la sustitución - que corresponde a “en lugar” del contribuyente.

Añade que la responsabilidad sustitutiva es una institución propia del Derecho Tributario, por lo que debe interpretarse a la luz de las normas del Derecho Tributario material y no del sancionatorio. Hace eco del razonamiento de que la obligación del sustituto como único responsable de una deuda ajena implica una carga de especial gravedad, reservada únicamente para casos excepcionales, debidamente justificados, y siempre que esté en posibilidad de ejercer eficazmente su derecho de reembolso.¹²⁴

Villegas¹²⁵, exterioriza que el legislador instituye al sustituto tributario cuando resuelve reemplazar *ab initio* al destinatario legal tributario de la relación jurídica tributaria principal. Surge allí un solo *vinculum iuris* entre el sujeto activo fisco y el sujeto pasivo sustituto. El sustituto, que es ajeno a la realización del hecho imponible, ocupa el puesto que hubiera podido ocupar el “realizador” del hecho imponible, y desplaza a este último de la relación jurídica principal.

¹²¹ *Ibíd.*, 178.

¹²² Espinoza, *La Responsabilidad Tributaria*, *Ibíd.*, 379.

¹²³ Juan Manuel Albacete, *La responsabilidad tributaria*, en *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, *Ibíd.*, 513.

¹²⁴ *Ibíd.*, 513, 515.

¹²⁵ Villegas, *Curso de Finanzas*, *Ibíd.*, 224, 225.

José Luis Shaw¹²⁶ manifiesta que el sustituto es un responsable de características muy particulares, que lo distinguen de los demás tipos de sujetos pasivos responsables y, en particular, de los agentes de retención y de percepción. Comparte la tesis de Bordolli y Faget, en el sentido que el desplazamiento que realiza el sustituto respecto del contribuyente solo es parcial, por cuanto el destinatario legal del tributo, sobre quien se configuró originalmente el aspecto subjetivo del hecho generador, es el que tiene derecho para impugnar, no el sustituto.

Lourdes Chau¹²⁷ manifiesta que existe consenso en que el sustituto es el sujeto que debe asumir la obligación por cuenta ajena y que desplaza al contribuyente, siendo el único contra el cual puede dirigirse el acreedor tributario, pero considera que la discrepancia se presenta en cuanto a si tal desplazamiento ocurre desde el origen o también puede ser en un momento posterior, alegando a su juicio que existe sustitución siempre que el tercero sea el único que debe asumir la obligación tributaria, ya sea reemplazando desde el inicio de la relación jurídica tributaria o posteriormente con ocasión del incumplimiento del contribuyente.

Carla Mares¹²⁸ afirma que en la sustitución lo esencial es que el sustituto se coloca “en lugar” del contribuyente de una obligación tributaria que es definitiva y completa, así como en las obligaciones formales inherentes a aquella.

Los comentarios vertidos sobre el tema son abundantes y extensos, y con el temor del caso de no haber incluido más aportes significativos al presente punto de estudio, nos aventuramos a reflexionar sobre las presentes directrices relativas al fenómeno jurídico de la extensión la responsabilidad tributaria por intermedio de los sustitutos obligados.

Estas opiniones han sido en ocasiones coincidentes y en otros antagónicos; sin embargo, es claro que no es un concepto nuevo, pues se ha encontrado en constante uso y reinvención, a la par de los significativos propósitos perseguidos por la gestión tributaria en las distintas administraciones públicas fiscales.

¹²⁶ José Luis Shaw, *Los sujetos pasivos sustitutos en la Doctrina, la Jurisprudencia y el Derecho Positivo uruguayo*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ibíd., 945, 950.

¹²⁷ Lourdes Chau, *La responsabilidad tributaria*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ibíd., 443, 444.

¹²⁸ Carla Mares Ruíz, *Algunas reflexiones sobre el deber de colaboración en el ámbito tributario*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Ibíd., 897.

Mayoritariamente se ha comprendido que los sustitutos son responsables por deuda ajena, ocupan el sitio del deudor principal, pues están predispuestos para soportar el gravamen material por el cuál originariamente se configuró un tributo. No participan en el acontecimiento del hecho generador. Son sujetos previamente determinados por norma expresa, la cual crea un vínculo jurídico particular con el Estado.

Lastimosamente no son concordantes los alcances que la doctrina le ha otorgado respecto a la naturaleza de dicha relación jurídica, los derechos de los que se pudiere ataviar al sustituido, sus obligaciones formales, los momentos procedimentales de su vinculación, los recursos administrativos o acciones judiciales de los cuales se hallen asistidos, o sencillamente los sujetos que entran en dicha categoría.

La construcción teórica del sustituto, y de los demás responsables solidarios o subsidiarios, deriva en una confusión conceptual en los diferentes ordenamientos, en su mayor parte causada por la diversidad jurídica de las instituciones que componen el sistema legal de cada país, lo que ha impedido que de forma clara y categórica, se cataloguen y asignen las responsabilidades hasta aquí enunciadas a los distintos sujetos pasivos.¹²⁹

En adición, la naturaleza jurídica del vínculo que éstos sujetos mantienen con el erario público, puede ser objeto de variados puntos de vista. Así se recapacita que dicha relación puede ser completamente distinta y autónoma de la relación jurídica tributaria estudiada en la presente tesis, constreñiría únicamente al pago del importe de los tributos adeudados; sin embargo también se puede especular que este vínculo puede ser accesorio o derivado de la mentada relación tributaria, en razón de las consecuencias materiales que se transmiten de un vínculo a otro, creando una dependencia de la obligación del sustituto con la del deudor principal.

De igual forma, se puede llegar a pensar que el sustituto, al estar señalado con antelación por la norma, desde su génesis es considerado como el verdadero responsable y por tal la relación jurídica impositiva le es propia, con todas las consecuencias que esta condición implicaría.

¹²⁹ Verbigracia un agente de retención es considerado en un ordenamiento como contribuyente, en un distinto Estado es un responsable solidario, en uno diferente un sustituto, y en otro, una categoría especial como agente tributario.

Finalmente se podría calificar a dicho vínculo como una especie de responsabilidad objetiva, en la cual sin que medie algún tipo de culpa atribuible al sustituto, se le pueda imputar la totalidad de los valores perseguidos por la administración.

Estas deliberaciones cuestionan el momento de la exigibilidad de la obligación del sustituto, así se pensaría que estos responsables al estar establecidos previamente en la ley, antes de que nazca una eventual relación jurídica tributaria, son considerados como verdaderos contribuyentes, no desplazándoles, y por tal la exigibilidad se sometería a los mismos condicionantes jurídicos que el deudor principal.

En otros considerandos se podría madurar la idea de que si bien son predeterminados con anticipación, no pierden su condición accesorio, por lo que recién su obligación nacería por desplazamiento del deudor principal, ante la imposibilidad de pago del contribuyente, una vez que la deuda material se encuentra en firme.

De igual manera se pueden erigir conjeturas sobre la situación jurídica de sus derechos, respecto de la relación jurídica tributaria que se considere se ha entablado. Así se creería que de tratarse de una relación autónoma o accesorio, por desplazamiento, sus derechos se limitarían:

A una acción de repetición, a una nulidad del título de cobro o de procedimiento coactivo en la fase de ejecución del crédito fiscal, a una acción por caducidad del derecho de cobro del Estado de una deuda firme, al sistema de extinción de obligaciones tributarias, o a una acción constitucional; negándose la posibilidad de cualquier recurso o reclamo en etapa administrativa, al no participar activamente en la determinación del tributo, ni tampoco de alguna acción impugnatoria contenciosa tributaria, en razón de que su actuación frente al Estado recién, se concreta en la vinculación que éste realice, una vez verificada la imposibilidad de pago del deudor principal.

De pensarse que su relación es propia, no por desplazamiento, se argüiría que podría participar frente a la administración y a la jurisdicción, con todas las garantías de todo ciudadano relativas al debido proceso, y por tal ser oído sobre su situación jurídica, al ejercer todas las prerrogativas del derecho a la defensa previstas en los diferentes recursos y acciones tributarias y constitucionales.

Una gran discusión también se forma en relación a la obligación material tributaria imputada a los sustitutos. Se habla que dicho adeudo comprende el valor o cuantía del tributo y de los intereses que generaría, más no sucede lo mismo con los recargos, multas o cualquier otra sanción pecuniaria en firme.

Estos últimos rubros son productos de la aplicación de la facultad sancionatoria, la cual es de naturaleza personal con el contribuyente que infringe el ordenamiento tributario, y por tal no podría ser trasladado a un sujeto que no participó en el cometimiento de la infracción. No se podría configurar la responsabilidad por deuda ajena en tratándose de infracciones tributarias, lo que conllevaría a que el sustituido no se encuentre del todo desembarazado de algún tipo de recurso administrativo o acción judicial estatal respecto a la ejecución de las respectivas sanciones.

Frente a esta distinción, existen ordenamientos y gestiones impositivas, que no distinguen los rubros que comprenden la obligación material, es decir el valor de todos los adeudos: tributos, intereses, recargos y multas son incorporados dentro del mismo saco, como si se tratase de una suerte de responsabilidad objetiva, endosando todo su valor al sustituto tributario, quien a través de las acciones de repetición, y luego del peso de un proceso judicial, recién se resarcirá de todos ellos frente al deudor originario.

Aquí surge la inquietud ¿Sería legítimo el traslado de la carga de las gestiones públicas de cobro a los particulares?

Esta última interrogante nos conduce irremisiblemente al análisis de los fundamentos de la extensión de la responsabilidad del sustituto, los cuales de antemano informo, en cierta medida la justificarían, empero, a menudo en determinados casos tienden a desvirtuar la naturaleza tributaria de su vínculo.

Conforme Pedro Herrera Molina y Ana Tandazo Rodríguez¹³⁰, desde el punto de vista del fundamento, el sustituto desplaza al contribuyente porque se encuentra en una posición que facilita la gestión del tributo; en otros supuestos, el sucesor puede facilitar la gestión de las deudas correspondientes a un gran número de contribuyentes. En cambio, el fundamento de establecer supuestos de responsabilidad radica en que el responsable, por dolo, culpa o falta de una especial diligencia, ha puesto en peligro el cobro de la deuda tributaria.

¹³⁰ Herrera Molina, Tandazo Rodríguez, *La Responsabilidad Tributaria*, Ibíd., 304.

En sus comentarios a la ley General Tributaria de España que ha establecido, en sus arts. 43.2 y 43.1.f, responsabilidades sustitutos a los administradores por representación de autoliquidaciones sin ingreso y de quienes contratan o subcontratan obras y servicios, arguyen que el legislador parece haberlos configurado más como una amenaza destinada a desincentivar ciertas conductas que como un mecanismo verdaderamente operativo que vaya a utilizarse con frecuencia en la práctica. En ambos casos la responsabilidad surge porque el responsable ha actuado de manera maliciosa o, al menos negligente.¹³¹

Posteriormente aseveran que, en términos más generales los supuestos de responsabilidad previstos en la legislación española se basan -mayoritariamente- en la idea de que el responsable -por dolo, culpa o falta de diligencia- ha puesto en peligro el cobro de la deuda tributaria. En algunos casos, califican, la atribución de responsabilidad se basa en meras razones técnicas en el sentido de que el legislador remite, con ciertos matices, al régimen tributario la responsabilidad para regular una figura distinta. Hacen eco que numerosos autores españoles consideran que la responsabilidad tributaria es una garantía personal, en sentido estricto, del crédito tributario, al modo en que lo es la fianza en el Código Civil.¹³²

Fantozzi¹³³ revela que las razones de simplificación de las relaciones con el fisco y de refuerzo de la garantía patrimonial respecto a ellas, justifican la regulación de la solidaridad tributaria.

Damarco¹³⁴ asegura que la responsabilidad por deuda ajena, cualquiera sea su presupuesto, persigue asegurar la percepción de las rentas por el Estado. La razón es puramente fiscal, sin embargo la elección no es caprichosa, el legislador siempre elige a un sujeto por sus vínculos jurídicos o económicos, que permiten estar en condiciones de asumir las obligaciones y cumplir los deberes formales del contribuyente.

El citado autor establece que también tiene su justificación dicha ficción en la facilitación y eficacia de la recaudación..

¹³¹ Ibid., 299, 300.

¹³² Ibid., 301.

¹³³ Augusto Fantozzi, *La Solidaridad Tributaria*, en Andrea, Amatucci, *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, (Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001), 243.

¹³⁴ Damarco, *La responsabilidad tributaria*, Ibid., 186, 194, 195, 196.

Nicolás Alegría Ojeda¹³⁵ nos informa que el Código Tributario Peruano ofrece ciertas luces de estándar de racionalidad, así a un sujeto se lo hace responsable tributariamente al menos en razón de su actividad, función o posición contractual.

Londoño¹³⁶, reafirma que la responsabilidad en materia tributaria juega un importante rol en la medida que sirve de herramienta para garantizar no solo la distribución de la riqueza, sino, además para asegurar el pago de obligaciones en términos absolutos, por ello la figura del responsable en este campo se extiende a personas que ostentan un medio de control más sólido.

Sanciona que en Colombia, los criterios acogidos por el legislador para consignar los presupuestos que justificarían la responsabilidad tributaria serían:

“a) Aplicación del principio de transparencia fiscal. b) Necesidad de asegurar el recaudo, creando sustitutos que reemplazan al verdadero contribuyente o estableciendo como solidarios a terceros, que aunque no concurren a la realización del hecho imponible, tienen interés directo con el contribuyente o han recibido bienes del mismo mediante las diversas formas de transición o enajenación legal. c) Como medidas contra la evasión o elusión fiscal. d) Necesidad de garantizar el principio de neutralidad en las reorganizaciones empresariales por transformación, fusión o escisión. e) Necesidad de asegurar la cobranza tributaria en el evento de acuerdos de pago con garantías bancarias de seguros o de terceros. f) La necesidad general de establecer obligaciones tributarias accesorias de garantía.”

Atestigua que no existe norma expresa respecto de estos fundamentos, excepto los principios tributarios, derechos, deberes fundamentales de la Constitución Política colombiana, que inspiran los motivos expuestos.¹³⁷

Para Lourdes Chau¹³⁸, el legislador decidió extender la responsabilidad del contribuyente a un tercero para facilitar la gestión del tributo, sancionar comportamientos no deseados, cobrar el tributo ante la desaparición del contribuyente y en general, para lograr el recupero del tributo.

Aníbal Javier Pangrazio¹³⁹ aporta lo que a su entender serían los casos principales que debería considerar la responsabilidad: Cuando el responsable tiene una especial conexión de la actividad del responsable con el hecho imponible; cuando el responsable

¹³⁵ Nicolás Alegría Ojeda, *La responsabilidad tributaria: Visión del establecimiento de Responsables tributarios en Chile y casos paradigmáticos*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Ibíd.*, 225.

¹³⁶ Londoño, *La Responsabilidad Tributaria*, *Ibíd.*, 230.

¹³⁷ *Ibíd.*, 231.

¹³⁸ Chau, *La responsabilidad tributaria*, *Ibíd.*, 447.

¹³⁹ Pangrazio, *La Responsabilidad Tributaria*, *Ibíd.*, 424, 425.

tiene un vínculo de representación sobre el sujeto pasivo principal; cuando el responsable tiene algún tipo de participación en el ilícito tributario; cuando la responsabilidad tiene como fundamento estimular el cumplimiento de obligaciones legales de carácter extra fiscal.

Carmen Ruiz Hidalgo¹⁴⁰, describe que el ordenamiento tributario español, además de regular cláusulas anti-abuso especificadas en determinados tributos, ha optado por emplear una figura como la del responsable, a pesar de que su función es la de garantizar el crédito tributario, para prevenir-correr y, en su caso, sancionar a aquel que colabora con el obligado tributario principal en alguna conducta, negocio o acto que hace peligrar la deuda tributaria; así el legislador español ha introducido en muy poco tiempo y de manera ininterrumpida, sendos supuestos de responsabilidad tributaria, allí donde considera que existe una bolsa de fraude.

De todas las tesis hasta aquí expuestas se observa, que en gran medida la extensión de la responsabilidad a terceros sustitutos, se justifican en base similares considerandos previstos para los responsables solidarios o subrogantes, así se catalogan los casos en los que el responsable sustituto guarda alguna relación con ciertas situaciones jurídicas establecidas con los contribuyentes, justificativos que adecuan a los responsables como fiadores o garantes de las obligaciones, facilitando así la gestión del tributo y asegurando la percepción de las rentas por parte del Estado.

Cabe también hacer énfasis que en último término esta responsabilidad se ha erigido para articular en cierta medida los medios y fines del sistema tributario, por un lado obtener una recaudación idónea y a bajo costo –principio de eficacia- y por otra para la realización de la justicia tributaria¹⁴¹; objetivos remotos donde se debe prestar mayor atención, puesto que los sustitutos no pueden ser determinados al azar o basados en parámetros indeterminados, dando cabida a la arbitrariedad y el abuso de poder.¹⁴²

¹⁴⁰ Carmen, Ruiz Hidalgo, *La responsabilidad tributaria como medida para luchar contra el fraude fiscal: Naturaleza sancionadora*, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, *Ibíd.*, 845, 846.

¹⁴¹ Dichos propósitos no son exclusivos para los responsables sustitutos, sino también de los demás sujetos pasivos en general.

¹⁴² Conforme Chau, los terceros responsables han sido utilizados como una herramienta para reducir los costos del Estado en la fiscalización y recaudación de los tributos, método que beneficiaría a la sociedad sin embargo dicha carga no puede establecerse en detrimento de pocos particulares. Chau, *La responsabilidad tributaria*, *Ibíd.*, 454, 455.

A estas tradicionales argumentaciones se agregan otras que en ciertas circunstancias son consecuentes a las políticas fiscales y en último término al sistema tributario, y en otros escenarios, podrían desfigurar la naturaleza de la responsabilidad tributaria.

En un primer orden, la ofensiva fiscal a los actos que propugnen la evasión y elusión fiscal, es un propósito legítimo del Estado, que avalarían el fortalecimiento de las facultades de determinación, de control y sanción del Estado a través de mecanismos jurídicos, ciertos, lógicos, neutrales, proporcionales y justos que se enmarquen dentro de las prerrogativas que ofrece el sistema tributario.

Uno de estos mecanismos es la instauración de medidas que propugnen la transparencia fiscal. Así, el seguimiento a patrimonios deliberadamente ocultados bajo cualquier título, con el objeto de obstaculizar el resarcimiento de una obligación o de incumplir el pago de una deuda, razonablemente permitiría endilgar una responsabilidad material a los sujetos que colaboren en este entramado, en virtud de que en último término se persigue afectar con fines fiscales, el patrimonio del obligado principal, que artificiosamente se encuentra en tenencia e incluso dominio de un tercero, motivando una responsabilidad fiscal de un tercero que reafirmaría el deber del sustituto de colaborar con el Estado.

Bajo estas consideraciones, institutos como el levantamiento del velo societario, la subcapitalización, o la creación de sustitutos responsables por la ocultación de patrimonios, permitirían adecuar este propósito.

No obstante, el utilizar a la responsabilidad tributaria, bajo los condicionantes de la facultad sancionadora, confundiendo a ambas figuras jurídicas, definitivamente desnaturalizaría la esencia tributaria de la responsabilidad, haciéndola mutar hacia otra de naturaleza punitiva.

En abundamiento, la instauración de responsabilidades sustitutas, como consecuencia punitiva del fraude fiscal, haría que la relación jurídica y la obligación tributaria sean medidas sancionatorias, trasgrediendo su razón de ser y la organización y armonía de las facultades y prerrogativas de todo el sistema tributario.

En otro orden, entre los argumentos que sustentan la extensión de los responsables sustitutos también radican aquellos que propugnan la concreción de los

objetivos extra fiscales de la tributación, al concebirse como eventuales coacciones destinadas a desincentivar ciertas conductas que no son socialmente deseables o nocivas.

Definitivamente estos argumentos caen sobre un campo singular en el Derecho Tributario. Como habíamos analizado en extenso en el presente trabajo, la obligación tributaria crea un vínculo entre el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) y la hacienda pública para el pago de un tributo que financiará los gastos públicos, tal concepto se reinventaría para concebirse como el vínculo jurídico entre un obligado y el Estado con el fin de pagar un importe representativo que desalentará una actividad o actitud. Para nada suena desaconsejada dicha meditación, más habría que someterla a la lupa crítica de la doctrina, para verificar su adecuación a la teoría tributaria.

Finalmente también se rescata entre los fundamentos teóricos para la formación de sustitutos, la concepción de la responsabilidad por dolo, culpa o falta de una especial diligencia o cuidado que ha puesto en peligro el cobro de la deuda tributaria. Este supuesto se identifica con una de las causas de las obligaciones en materia civil, en la que por dolo o culpa -bajo cualquiera de sus grados-, al infringirse un daño se origina una obligación.

En el presente caso dicho daño se equipara al riesgo de crear un eventual decremento del patrimonio público. Dada esta propuesta la justificación del vínculo de responsabilidad quedaría en cierta medida en entre dicho, al no mediar una pérdida material real, a menos que dicho riesgo llegare a ser cierto y contingente. De considerarse como una medida disuasiva, nuevamente se tendrían que desempolvar los criterios hasta aquí expuestos respecto a las políticas fiscales y medidas tributarias, y el uso que las mismas realizan en relación a la responsabilidad de terceros.

Con estas escasas citas doctrinarias y reflexiones se intenta comprender al fenómeno de la extensión de la responsabilidad, instituto de alta complejidad jurídica como hemos podido constatar, cuyo análisis no puede ser realizado en solitario, sino de la mano del resto de instituciones que comprenden el sistema tributario conforme se lo ha expuesto a lo largo del presente trabajo.

En gran medida espero haberle ofrecido al lector, algunas inquietudes y pormenores doctrinarios suscitados frente a este fenómeno, por lo que solo resta recurrir a la legislación comparada para sustentar las tesis hasta aquí expuestas.

Legislación comparada

Uno de los casos más representativos, respecto a los lineamientos de la extensión de la responsabilidad tributaria es el que sucede en España, cuya Ley N° 36/2006 de 28 de noviembre de 2006¹⁴³, introdujo reformas al artículo 43, de la Ley N° 58/2003, de 17 de diciembre de 2003 que contiene la Ley General Tributaria de dicho país en el que se añaden los párrafos g) y h) al apartado 1, estableciendo responsabilidades bajo el siguiente texto:

“...g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones. ...”

Llama la atención el caso del ordenamiento tributario en Uruguay en cuya Ley N° 18.083 de 27 de diciembre de 2006, se recogen las directrices generales para ser considerado sustitutos bajo el presente texto:

“Art. 57.- Responsables sustitutos.- Son responsables sustitutos aquellos sujetos que deben liquidar y pagar la totalidad de la obligación tributaria en sustitución del contribuyente.

Una vez designado el responsable, el contribuyente queda liberado de toda responsabilidad frente al sujeto activo para la referida obligación. Tal liberación no inhabilita al contribuyente a ejercer todos los derechos que le corresponden en su condición de tal, tanto en sede administrativa como jurisdiccional.

Los responsables sustitutos tendrán en todos los casos, derecho de repetición, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19 del Código Tributario.”

Por su parte el Decreto N° 62/003 de 18 de febrero de 2003¹⁴⁴ adoptado en el mentado país desarrolló dichas directrices en el siguiente caso en particular, extendiendo la responsabilidad a terceros:

¹⁴³ Gobierno de España, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Ley N° 36/2006, (2006), art. 43, <www.boe.es>, consulta: 8 de septiembre 2015.

¹⁴⁴ República Oriental de Uruguay, Ministerio de Industria, Energía y Minería, Decreto N° 62/003, (2003), art. 9, <http://www.dne.gub.uy/>, consulta: 10 de octubre 2015.

“Artículo 9.- Responsables.- Designase responsables por obligaciones tributarias de terceros a quienes sean deudores de empresas transportistas terrestres profesionales de carga como consecuencia de la prestación de dichos servicios y se encuentren en alguno de los siguientes literales:

a) Quienes desarrollen alguna de las siguientes actividades: fabricación de aceites comestibles, frigoríficos, mataderos, industria molinera de trigo, industria molinera de arroz, fábricas de cerveza, venta al por mayor de combustibles y construcción de obras viales.

b) El Estado, los organismos comprendidos en el artículo 220º de la Constitución y los Entes Autónomos y Servicios Descentralizados que integran el dominio industrial y comercial del Estado. Este literal no incluye a los Gobiernos Departamentales.

También se constituirán en responsables por el pago de obligaciones tributarias de terceros, quienes estando comprendidos en los literales que anteceden contraten las referidas prestaciones por interpuestas personas. En tal hipótesis, dichas personas asumirán a su vez la misma responsabilidad.”

Por su parte la legislación del hermano país de México contempla el siguiente caso de extensión de responsabilidad solidaria en su ley Aduanera, vigente al 9 de noviembre de 2015¹⁴⁵:

“Artículo 53.- son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, sin perjuicio de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación:

iii. los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos, por los que causen las mercancías que transporten, cuando dichas personas no cumplan las obligaciones que les imponen las leyes a que se refiere el artículo 1 de esta ley, o sus reglamentos. En los casos de tránsito de mercancías, los propietarios y empresarios de medios de transporte público únicamente serán responsables cuando no cuenten con la documentación que acredite la legal estancia en el país de las mercancías que transporten.”

La República de Chile, por medio de la Ley N° 20.630 de 27 de septiembre de 2012¹⁴⁶, introduce en la Ley sobre Impuesto a la Renta, contenida en el artículo 1 del decreto Ley N° 824, de 1974, las siguientes modificaciones al artículo 58 respecto a la ley de impuesto a la renta:

“... En caso que el impuesto no sea declarado y pagado conforme a lo dispuesto precedentemente, el Servicio, con los antecedentes que obren en su poder y previa citación, podrá liquidar y girar el tributo adeudado al adquirente de las acciones, cuotas, títulos o derechos emitidos por la sociedad o entidad extranjera.”

¹⁴⁵ México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ley Aduanera, (2015), art. 53, <info4.juridicas.unam.mx>, consulta: 10 de octubre 2015.

¹⁴⁶ Chile, Biblioteca Virtual del Congreso Nacional de Chile, Ley N° 20.630, (2012), art. 58, <http://www.leychile.cl/>, consulta: 10 de octubre 2015.

Finalmente en el ordenamiento jurídico argentino, a través de la Ley N° 20630 de 27 de diciembre de 1973, reformada por Ley N° 24.069 de 17 de enero de 1992¹⁴⁷ en el que se incluyó un gravamen de emergencia a los premios ganados en juegos de sorteo bajo el siguiente esquema:

“Artículo 2. - Es responsable del impuesto y estará obligada al ingreso del mismo, en los plazos y condiciones que establezca la Dirección General Impositiva, la persona o entidad organizadora del respectivo juego o concurso. En los casos de premios en efectivo, deberá descontarlo del respectivo premio en el momento en que hiciere efectivo su pago, acreditación o entrega al beneficiario. En los casos de premios en especie, la persona o entidad organizadora exigirá del beneficiario el monto del impuesto, a cuyos efectos podrá supeditar el pago del premio a la percepción del monto debido por aquel concepto.

Cuando el monto del impuesto no se descuenta o perciba en alguna de las formas indicadas en los párrafos precedentes, se presumirá, sin admitirse prueba en contrario, que el mismo acrece el respectivo premio.

No serán responsables del impuesto los beneficiarios de los premios sujetos al mismo”.

Todos los casos hasta aquí expuestos, son una pequeña muestra de la realidad jurídica de dichas naciones, disposiciones que han sido sujetas a numerosos análisis y comentarios por parte de los estudiosos de cada uno de estos países; universo positivo de los cuales se confirma la disparidad en el tratamiento de la responsabilidad, y por el cual se deducen por sí mismos los motivos de su adopción.

El presente trabajo no estaría completo si no se procede a analizar lo que sucede en nuestro ordenamiento tributario, como a continuación lo estudiaremos.

¹⁴⁷ Argentina, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Ley N° 20630, (1973), art. 2, <<http://www.infoleg.gov.ar/>>, consulta: 12 de octubre 2015.

Capítulo segundo

Valoración del régimen jurídico ecuatoriano relativo a la obligación fiscal, la responsabilidad y la vinculación tributaria.

2.1 Alcance de la responsabilidad de la obligación tributaria en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

El caso del ordenamiento normativo tributario ecuatoriano, que contienen los lineamientos de la responsabilidad impositiva, presenta ciertas características particulares, que son necesarias destacarlas, pues por un lado a nivel constitucional y legal se conservan las directrices tradicionales jurídicas de la imputación de obligaciones para nuestra materia; sin embargo perviven disposiciones legales que, muy a pesar de no ser aplicables exclusivamente para el ámbito tributario, influyen de una forma notoria en la imputación de obligaciones tributarias, sembrando ciertas dudas sobre el alcance normativo de la responsabilidad.

Así las cosas, es bien conocido que nuestra Constitución de la República, promulgada en el Registro Oficial N° 449 de 20 de octubre de 2008, es de aquellas a la que se las puede calificar doctrinariamente dentro de las constituciones llamadas económicas, por cuanto prevé entre sus mandatos, el modelo económico al que se sujetarán las políticas financieras y públicas, al igual que se identifican en dicho cuerpo constitucional, los sectores económicos sensibles y estratégicos a los que se dirigirá la atención estatal¹⁴⁸.

A estos cometidos constitucionales, se anuda la cimentación normativa, de las bases de nuestro sistema tributario: La orientación positiva de la distribución del poder tributario en los distintos órganos públicos, tales como la Asamblea Nacional, el Ejecutivo y los Gobiernos Municipales; la atribución de la competencia de las políticas económica, tributaria, aduanera, arancelaria, fiscal y monetaria, comercio exterior y endeudamiento al Estado central; la delineación de los objetivos específicos de la política fiscal en el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos; la

¹⁴⁸ El Capítulo Cuarto de la Constitución de la República titulado Soberanía Económica, a partir del artículo 283 determina los postulados del sistema económico, de la política económica y fiscal, disponiendo que el sistema económico es social y solidario. Ecuador, Constitución de la República del Ecuador [2008] cap. 4 “Soberanía Económica” [Quito] en Registro Oficial No. 449, 20 de octubre 2008.

redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados; la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía, para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

Adicionalmente a este marco de actuación, se consagran los principios que regirán el *régimen tributario*, entre los que de manera expresa se postulan el de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria; posteriormente se proclaman los fines de la política tributaria comprendidas en la promoción de la redistribución y estimulación del empleo, la producción de bienes y servicios, y el incentivo de conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. Cabe notar que en la Carta Política, no se definen los alcances conceptuales de cada uno de los principios tributarios.¹⁴⁹

Finalmente dicho sistema constitucional tributario se ampara con la responsabilidad ciudadana comprendida en el artículo 83 de la Carta Suprema, en la que se perfila como un deber de las ecuatorianas y los ecuatorianos, el de cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y en el pago de los tributos.

Estas cortísimas referencias nos otorgan una idea de las directrices formuladas por el sistema constitucional tributario ecuatoriano, que si bien no recogen de manera expresa el contenido de algunas de las instituciones jurídicas hasta aquí estudiadas, no por ello cabe desestimar que nuestro régimen tributario, se haya decantado por un rumbo distinto a las visiones doctrinarias hasta aquí enunciadas.

Seguido a dichos cánones constitucionales, las disposiciones de la Codificación del Código Tributario, expedido en el Suplemento del Registro Oficial N° 38 de 14 de junio de 2005, propugnan los estamentos materiales y formales aplicables a todos los tributos a nivel legal, así su artículo 1 resguarda que los preceptos de dicho compendio regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y

¹⁴⁹ Dentro de los principios constitucionales recogidos en el artículo 300 de la Carta Suprema no se considera de manera escrita a la legalidad, a la reserva de ley, la capacidad contributiva, a la solidaridad, la proporcionalidad, ni a la igualdad; sin embargo el principio de legalidad se lo estatuye en el artículo 120 numeral 7 como competencia de la Asamblea Nacional sin menoscabo de las reservadas a los Gobiernos Autónomos Descentralizados. Ecuador, Constitución de la República del Ecuador (2008), art. 300, *Ibíd.*

los contribuyentes o responsables de aquellos, aplicables a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.

En este nivel jerárquico normativo, no constitucional, se contempla el principio de reserva de ley, restringiendo a las normas tributarias de rango legal, la regulación del objeto imponible, de los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley.

Para completar el destino material de las normas tributarias, el artículo 15 de la Codificación del Código Tributario define a la obligación tributaria como el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.

De lo citado no se puede perder de vista que en esta definición de obligación tributaria, ya se recogen las nociones de contribuyentes y responsables, las cuales se desarrollan a partir del artículo 24 del mentado Código.

Efectivamente el régimen ecuatoriano acoge un entramado no muy complejo, respecto a la concepción de los sujetos pasivos, en los que se identifica llanamente a las categorías comprendidas como contribuyentes, a los responsables y otros obligados.

En general se establece que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica obligada por disposición legal al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Adicionalmente se agrega a este término la ficción entablada por las teorías autónomas tributarias en las que se considera como sujetos pasivos no solo a los entes con personalidad, sino a aquellas manifestaciones que sin tener una capacidad jurídica civil son susceptibles de imposición, como es el caso de las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros.

Ante esta definición la Codificación del Código Tributario propone al contribuyente, como la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga de la

prestación tributaria -es decir la obligación principal de pago de la contribución- por el hecho de haberse verificado la contingencia del hecho generador; ante lo cual se hace hincapié de forma expresa en dicho compendio, que la condición de contribuyente no se la pierde a pesar de que se realice la traslación de la carga impositiva a otras personas.

En adición a las anteriores fórmulas presentadas, nuestra legislación denomina al *responsable* como la persona que sin tener el carácter de contribuyente, por disposición expresa de la ley debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste; propuesta conceptual muy amplia que en nuestro imaginario también puede ser acomodada teóricamente a todos los sujetos pasivos.

Dentro de la teoría de la relación jurídica tributaria recogida en nuestro país, se establece que toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste último de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario, por tal el estatus de la responsabilidad solidaria es la regla a seguir respecto del contribuyente y el responsable.

Como podrá verificar el lector, llama la atención que respecto al ejercicio del derecho de repetición, exista una remisión expresa a la justicia ordinaria, sobre todo a tener en cuenta que la obligación que generó aquel pago por deuda ajena es netamente tributaria.

Adicionalmente se destaca que las cargas de responsabilidad recogidas, al menos, en la Codificación del Código Tributario ecuatoriano obedecen al vínculo jurídico convencional o legal que estas personas mantienen con el contribuyente, por tanto se crean categorías como los responsables por representación, por adquisición y por sucesión de bienes.

Respecto a los responsables por representación, nuestro Código limita su gravamen al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión. De esta manera son considerados en esta categoría:

“1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces; 2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida; 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; 4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y, 5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores,

los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente.”.¹⁵⁰

En lo tocante a los obligados por adquisición o sucesión de bienes se encuentran: Por un año desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia, los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades y los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, responsabilidad limitada al valor de esos bienes; las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma; los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y, los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados.

Como se indicó líneas arriba, los responsables hasta aquí descritos, comparten la carga tributaria con el contribuyente, exigible a cualquiera de ellos, por cuanto mantienen un vínculo, un lazo jurídico, una circunstancia legal, que le obliga a asumir las obligaciones materiales de un tercero.

Sin embargo las disposiciones legales ecuatorianas se reservan otra clase de responsables que participan en la generación del hecho generador como son los agentes de retención y de percepción.

A los primeros el Código los concibe como a las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, están en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Los segundos son reputados a las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

Como un punto particularmente excepcional, se prescribe expresamente que la responsabilidad de dichos agentes es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados al verificarse la retención o percepción total de los

¹⁵⁰ Ecuador, Codificación del Código Tributario, en Registro Oficial, Suplemento, No. 38, (14 de junio 2005), art. 27.

tributos; es decir su adeudo es independiente y adquiere matiz de principal, al configurarse la condición mencionada; anunciado que se volverá nuevamente solidario junto al contribuyente, si no se hubiere efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

De igual manera dichas disposiciones enuncian que los agentes de retención o percepción adquieren cierta responsabilidad ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, de verificarse que no los hubieren entregado al ente tributario a cuyo nombre los hubieren realizado.

Se puede pensar que los responsables solidarios se agotaron en consideraciones legales propuestas por la Codificación del Código Tributario, y anotadas en líneas anteriores, nada más lejos de la realidad, por cuanto se observa en otras normas de carácter tributario, existen otros responsables solidarios, que no son catalogados expresamente ni como responsables por representación, ni por adquisición o sucesión, ni como agentes de retención o de percepción, pero de una forma activa, en razón del ejercicio de una función o delegación pública, guardan estrecha relación con la configuración del hecho imponible.

El inciso final del artículo 135 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, expedido en el Registro Oficial N° 303 de 19 de octubre de 2010, determina que los notarios y los registradores de la propiedad al momento de extender o inscribir las escrituras de dominio respectivas, no ordenaren o verificaren el pago de los impuestos correspondientes, serán responsables solidariamente de dichos pagos con los deudores directos de la obligación tributaria, y serán sancionados con multas pecuniarias, según su gravedad.

En similar sentido, el inciso final del artículo 227 del Código Orgánico de la Producción, publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 351 de 29 de diciembre de 2010, decreta que el agente de aduana en los despachos de mercancía en que intervenga, es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera con el importador de esos bienes.

Un caso muy singular lo representan aquellos contemplados en el inciso segundo del artículo 170 de la Codificación del Código Tributario en la que el deudor del

ejecutado, notificado de retención o embargo, será responsable solidariamente del pago de la obligación tributaria del coactivado, si dentro de tres días de la notificación no pusiere objeción admisible, o si el pago lo efectuare a su acreedor con posterioridad a la misma, vínculo creado no en relación al hecho generador, sino a los vínculos jurídicos crediticios que mantiene con el responsable originario.

Sin duda alguna se colige que en el Ecuador los responsables solidarios son erigidos mediante ley, están llamados a actuar junto al contribuyente, y comparten la obligación de pago por razones jurídicas vinculadas a su participación en el ejercicio de la personalidad o capacidad del contribuyente; o en la celebración o materialización del negocio, convención o institución jurídica sujeta a gravamen; o por un vínculo comerciales con el obligado material; o llanamente por su intervención en la generación del hecho imponible, ya sea como contraparte de la operación o como servidor público en ejercicio de una función; sin embargo no son los únicos responsables, ya que se incluyen positivamente, a otros sujetos que son llamados a responder en lugar del contribuyente.

Precisamente cabe distinguir de manera excepcional que nuestro ordenamiento ha instaurado a los sustitutos como terceros responsables de la obligación de pago, llamados a cumplir el canon tributario en lugar del deudor principal, así lo dispone el numeral 3 del artículo 29 de la Codificación del Código Tributario, que reza:

“Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias.”.

Dichas proposiciones nos llevan a meditar que los sustitutos tributarios solo pueden ser instaurados por norma legal expresa y de manera obligatoria, en consecuencia, la disposición prevista en el artículo 39 del Código de marras que dispone que *podrá pagar* por el deudor de la obligación tributaria o por el responsable, *cualquier persona a nombre de éstos*, sin perjuicio de su derecho de reembolso, no puede ser concebido como una especie de sustituto voluntario, sino más bien a una agencia oficiosa conforme el Derecho Común.

Aquí cabe apostar por una moción, por cuanto si bien se reserva exclusivamente a ley la imposición de los sustitutos, nada se dice sobre los parámetros jurídicos o el

régimen a tener en cuenta para estos sujetos, en otras palabras, no se emite ninguna línea general a nivel legal, sobre las condiciones en que deberían desenvolverse aquellos responsables.

Bien cabría hacer especulaciones nacidas de todo el entramado doctrinario relativo a la ampliación de la responsabilidad de terceros respecto a la obligación tributaria, analizada en el capítulo anterior de la presente tesis, más considero que es mejor establecer un punto de inflexión basado en nuestra propia normativa, para desentrañar los alcances que podrían deducirse respecto a la extensión de la responsabilidad de nuestra legislación.

En esta instancia cabe revelar que en nuestro régimen tributario ya se han emitido distintas normas que contemplan la extensión de responsabilidad de obligaciones tributarias de pago a terceros por sustitución.

Un caso lo constituye el numeral 2 del literal a) del artículo 135 del Código Orgánico de la Producción, el cual insta como responsables durante el depósito de mercancías, a las personas autorizadas para el funcionamiento de las bodegas destinadas a depósito temporal y depósitos aduaneros. Su obligación se constriñe al pago al Estado de los tributos correspondientes.

Esta responsabilidad conforme la aludida norma se extiende a los tributos que hubieren correspondido a las mercancías que sufran cualquier siniestro, robo o hurto durante su traslado desde el puerto, aeropuerto o frontera de arribo, hasta las bodegas de depósito.

El entramado jurídico aduanero constituye como sujetos de la Obligación Tributaria, de manera activa al Estado, por intermedio del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, y de forma pasiva al contribuyente o responsable, comprendida como la persona natural o jurídica que realiza exportaciones o importaciones; para este último caso, el contribuyente es el propietario o consignatario de las mercancías; y, en las exportaciones, el contribuyente es el consignante.¹⁵¹

Los encargados de los depósitos aduaneros no participan en la generación del hecho generador ni mantienen una relación inmediata con los importadores, pues ellos

¹⁵¹ Ecuador, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, en Registro Oficial, Suplemento, No. 351, (29 de diciembre 2010), art. 111.

mantienen un vínculo directo con el Estado para ofertar los servicios de traslado y bodegaje a los distintos usuarios, más durante dicha prestación temporal contractual, al estar bajo su custodia las mercancías sujetas a tributación, a su entera responsabilidad -no solidaria- responden por el pago de tributos.

De igual forma de verificarse los acontecimientos contemplados en la norma, la responsabilidad de pago de tributos se extiende en los casos de mercaderías siniestradas no solo en las bodegas, sino durante el trayecto de su traslado desde los puntos de arribo hacia dichos depósitos.

De lo expuesto se deduce que por exigencia normativa, en el presente caso se conforma una sustitución temporal de responsabilidad, por cuanto, el depositario al no cumplir las condiciones preestablecidas para ser considerado como contribuyente dentro de los regímenes aduaneros, se constituye en un tercero ajeno al contribuyente que ingresó mercaderías desde el exterior al territorio nacional, -hecho generador de esta clase de gravámenes-, pero con la obligación de responder por la totalidad de los importes tributarios, de verificarse la casuística señalada.

Adicional a este caso, conforme se insinuó en los antecedentes expuestos al inicio de la presente tesis de maestría, en el Ecuador se promulgó no hace mucho tiempo, una normativa especial que aparentemente contempla nuevos universos de terceros responsables a tener en cuenta y que merecen una atención especial.

La Ley Orgánica para la defensa de los derechos laborales, expedida mediante Suplemento de Registro Oficial 797 de 26 de septiembre de 2012, la cual fue aprobada previo veto presidencial respectivo en dos debates y con la connotación de ser urgente en materia económica, estatuyó las siguientes disposiciones:

“Art. 1.- Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no sólo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario. En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador. Las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados en el inciso anterior y sus bienes. Así mismo, podrán, motivadamente, ordenarse respecto de bienes que estando a nombre de terceros existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso y siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación.

Igual atribución tendrán las autoridades de trabajo o los jueces del trabajo para ejecutar las sentencias dictadas dentro de los conflictos colectivos o individuales de trabajo, en su orden.”

El alcance y contenido de esta disposición es de muy compleja interpretación como lo verificaremos más adelante; y se presta a cierto matiz de ambivalencia, al regular la responsabilidad de los administrados en general, respecto a las obligaciones pendientes de cumplimiento para con los distintos entes públicos, y no solo los de perfil tributario.

Precisamente el espectro o ámbito de aplicación de la misma, se dirige para toda la administración pública, siempre que conserven dentro de sus facultades la de recaudación, en base a la jurisdicción coactiva. Los 23 considerandos que conforman los antecedentes de la mentada norma, en resumen justifican su emisión por razones de defensa de los derechos de seguridad social y laborales, en vista al incumplimiento de los empleadores en el pago de utilidades y de las múltiples obligaciones patronales, por abuso del Derecho u ocultamiento de ingresos; reduciéndose únicamente a dos considerandos los que indirectamente expresan razones de carácter tributario, como son la inobservancia de los empleadores de sus obligaciones tributarias y el perjuicio en la determinación de las utilidades de los trabajadores, por lo que se articula en la mentada norma, que se hace necesaria la colaboración de la entidad recaudadora de tributos, para conocer la base sobre la cual los trabajadores podrán reclamar sus utilidades.

Si bien esta información nos conduciría a deliberar que la aplicación de la norma se ceñiría a los casos de obligaciones laborales o de seguridad social, las disposiciones reformativas a la Codificación del Código Tributario, contenidas líneas más abajo de la referida ley, reformulan dicho pensamiento. El artículo 2 de este compendio, añade al artículo 178 de dicho compendio codificado, un segundo inciso cuyo texto expresa:

“En el caso de que se trate del embargo de bienes, en uso de la atribución a que se refiere el Artículo 1 de la Ley para la Defensa de los Derechos Laborales, la tercería excluyente no suspenderá la ejecución, sino a partir de que el Tribunal de lo Contencioso Tributario así lo ordene, de existir indicios suficientes de la ilegitimidad del embargo”.

Por su parte el artículo 3 ordena incorporar un inciso adicional al artículo 104 del Código del Trabajo, con el siguiente texto:

“En todos los procesos que siga el Servicio de Rentas Internas, que se hayan iniciado para la recaudación de tributos, se deberá notificar a las respectivas autoridades de trabajo, con la determinación de las utilidades, información que servirá como base para

las decisiones administrativas y/o jurídicas, que en lo posterior realicen dichas autoridades.”.

Cualquiera sea el criterio que adoptemos ante esta puesta, por exclusión no podría entenderse que la materia impositiva pueda alejarse del ámbito de aplicación de esta norma, al formar la administración tributaria parte del sector público, entre cuyas prerrogativas de gestión se encuentra la recaudación de tributos.

Adentrándonos en materia de responsabilidad, el contenido del artículo 1 de la aludida ley, crea responsables sustitutos de obligación tributaria, al establecer acciones subsidiarias contra terceros distintos a los obligados principales, centrando la controversia en desentrañar quienes entrarían en la mentada extensión, y las circunstancias de su estimación.

Una de las fragilidades de dicha normativa, radica en la generalidad del ámbito de aplicación, como observamos la teoría de la responsabilidad tributaria constituye un universo basto, distinto de lo que puede representar las hipótesis de responsabilidad patronal -seguridad social- o laboral, lo que ocasionaría que una norma pueda ser abordada desde distintos ángulos jurídicos, dispersando las soluciones hermenéuticas que se emitan al respecto, y por ende la depuración de los responsables por sustitución.

Estrictamente, nuestro ámbito tributario de estudio, nos obliga a desentrañar los argumentos teleológicos que fundamentarían la instauración de sustitutos, por lo que previamente es solícito determinar las circunstancias positivas que prevén dichas reglas.

En primer lugar observamos las situaciones de extensión de responsabilidad, en las que se encontrarían: todos los obligados por Ley; los herederos mayores de edad de los obligados por ley que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario; las personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica); las personas naturales que incluso se encuentren en el último nivel de propiedad de dichas personas jurídicas, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador; las personas –terceros- sobre cuyos bienes existan indicios de público conocimiento, que reflejen ser propiedad del obligado principal, lo cual deberá constar en el proceso y siempre y cuando el deudor contribuyente no cumpla con su obligación.

Por demás complicada representa la empresa de aplicar estos mandatos, conforme veremos en el siguiente acápite, más en este momento nos centraremos a identificar las razones para la extensión de la obligación a terceros.

Conforme los antecedentes para la emisión de esta norma, los fundamentos para su propósito son los de afrontar la evasión o elusión de obligaciones fiscales, así como asegurar el cobro de dichos valores por parte de los entes estatales. Este cometido se verifica en algunas de las circunstancias que califican la responsabilidad en la aludida ley: las personas jurídicas usadas para defraudar o los suplantadores formales en el dominio de bienes de propiedad del contribuyente; sin embargo existen otros contextos que no están del todo claros para extender dicha responsabilidad.

Tal suceso se da al establecerse como sujeto obligado a “todos los obligados por Ley”, proposición que no comprende un adecuado nivel de certeza, por cuanto, conforme la teoría de la obligación tributaria, los obligados por ley serían todos los sujetos pasivos en sus calidades de contribuyentes o responsables conforme se explicó en extenso, lo cual sería un contrasentido y despropósito al establecer como sustitutos a los propios contribuyentes o responsables en los términos hasta aquí analizados.

La misma suerte tendrían la pretensión positiva de extender como responsables a “los sucesores de los obligados por ley”, en virtud que, al haberse establecido de antemano como obligados solidarios a los responsables por sucesión, dentro de las clasificaciones previstas dentro de las disposiciones del Código Tributario, lo que se haría es confundir las cualidades de solidaridad y subsidiariedad de un mismo obligado, no siendo una solución eficaz.

En suma, con el reconocimiento y establecimiento de sustitutos nuestro ordenamiento ha emprendido, al igual que el resto de legislaciones, latino e iberoamericanas, el camino de extender la responsabilidad aparentemente cobijado bajo el interés fiscal público de asegurar la recaudación tributaria y remediar el incumplimiento de obligaciones, ocasionadas por el abuso del Derecho, o con miras a combatir el fraude tributario; empero conforme razonaremos más adelante, este propósito se complica por el diseño de las normas prescritas.

Este acápite estuvo destinado a describir la realidad jurídica positiva que en la actualidad se desarrolla en el Ecuador, por lo que a continuación procederemos a

identificar los problemas que representa la aplicación de las normas hasta aquí enunciadas.

2.2 La problemática de la extensión y límites de la responsabilidad tributaria y su dinámica en casos circunscritos a la administración tributaria central.

En el subcapítulo anterior habíamos citado los casos previstos en nuestro ordenamiento jurídico respecto a la extensión de responsabilidad a terceros, llamándonos la atención el contenido en las disposiciones del Código Orgánico de la Producción, en la que se deducía como responsabilidades sustitutos a las personas autorizadas para el funcionamiento de las bodegas destinadas a depósito temporal y depósitos aduaneros; el previsto en la propia Codificación del Código Tributario respecto a los deudores de los contribuyentes coactivados, en las que se establecía su responsabilidad solidaria respecto de la deuda tributaria, si una vez notificada la orden de retención, procedía al pago de su obligación; y, el contemplado en la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales, en la que se regulan una serie de actos y circunstancias por la cual se puede vincular a un tercero como responsable de deudas en general para con el Estado.

Es respecto a este último compendio, en la cual centraremos nuestra atención, y tal como adelantamos en su oportunidad, representa cierta vaguedad al estar dirigida a todo tipo de acreencias estatales, que permitiría la aplicación de las distintas teorías de la responsabilidad en materias como laboral, seguridad social, tributario, administrativo, financiero, etc., lo que ocasionaría toda una multitud de sujetos responsables, todos ellos tratados bajo distintas ópticas del conocimiento del Derecho.

Concentrándonos en nuestra materia, seleccionando para el presente caso las responsabilidades hasta ahora estudiadas, podríamos decantarnos en un primer momento por la subsidiaria, por así disponerla expresamente la mentada norma, situación que no escatima que se invierta un considerable esfuerzo para solucionar las problemáticas que conllevaría su aplicación.

Disecionando las disposiciones contempladas en la Ley de Defensa de Derechos Laborales, desde la literalidad impositiva, establecemos que se circunscriben a las acreencias del Estado (sujeto activo) pendientes de cumplimiento por parte de los administrados (sujeto pasivo), permitiendo al ente público la oportunidad de

subsidiariamente dirigir su acción en contra de otros sujetos distintos al obligado principal.

La expresión *subsidiaria* es un primer término nos conduce a establecer que dichos sujetos solo pueden ser responsables una vez que el cobro de la obligación no pueda ser realizado, ni ejecutado en el deudor principal, lo que determinaría que la vinculación sea realizada de manera formal, en la fase de ejecución de la deuda, cuando la misma se encuentre en firme.

Aquí surge la inquietud natural de identificar el instante pertinente en que una obligación es considerada como fallida en su cobro: ¿en el momento de la inobservancia de las órdenes que llevan consigo la emisión y notificación del título de crédito o del auto de pago?; ¿cuándo se verifica que las medidas cautelares no van a ser suficientes y efectivas para garantizar el pago total de la obligación?; ¿cuándo se ejecuten las medidas cautelares sobre todo el patrimonio del deudor y aun así no permitieron extinguir la obligación?; ¿cuándo ha prescrito la acción de cobro respecto del obligado original?; ¿cuándo existe sentencia ejecutoriada de quiebra o insolvencia del contribuyente?.

La norma guarda silencio al respecto; no se establece condiciones jurídicas expresas para articular dicha vinculación, ni formales ni materiales. Es necesario advertir que estas interrogantes nacen del condicionamiento de subsidiaridad acogido literalmente en la propia disposición; sin embargo también puede llegarse a deducir de la norma, que se podría configurar una especie de responsabilidad solidaria, de considerarse a los vocablos, *no sólo en contra del obligado principal, sino en contra de...*, como opcionales, y por tal el panorama jurídico cambiaría a que no sea necesario ninguna condición formal de vinculación en la ejecución del crédito, ya que solo quedaría en la acuosidad y estrategia de la administración, el decidir en contra de quien dirigir la acción de cobro.

En otro orden, adentrándonos a los requisitos subjetivos de la responsabilidad por vinculación, tenemos en un primer término que el vocablo *terceros*, -utilizado en la norma como criterio de extensión de responsabilidad-, por mandato debe ser proyectada a *todos los obligados por Ley*. Dicha proposición amplia, repercute holgadamente en el pensamiento jurídico, pues los obligados por ley varían según la materia jurídica que se trate.

Así en el ámbito civil, el artículo 1453 del Código Civil, cuya codificación promulgada en el Suplemento del Registro Oficial N° 46, de 24 de junio de 2005, establece que las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya sea consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos de familia.

Respecto de esta última fuente, en los distintos libros del Código Civil, se prevén obligaciones legales para las personas, originadas en el devengo de los institutos jurídicos vislumbrados en el citado compendio, es decir de las circunstancias filiales, contractuales, o materiales que ocasionan el nacimiento de obligaciones, como la del ejemplo recogido en la mentada disposición. En consecuencia ante la amplitud del concepto, considero que debería interpretarse, al menos en parte, que los obligados por ley serían aquellos en cuyas deudas sean titulares los entes del Estado.

Con todo, como advertimos *ut supra*, otras materias regulan obligaciones en las que el Estado puede ser parte de una relación jurídica que contemple adeudos; así en materia laboral, dentro del esquema contemplado en el Código de Trabajo, expedido mediante Suplemento del Registro Oficial N° 167 de 16 de diciembre de 2005, dispone en su norma 36 que, el empleador y sus representantes serán solidariamente responsables en sus relaciones con el trabajador, atribuyendo de dicha responsabilidad a los directores, gerentes, administradores, capitanes de barco, y en general, a las personas que a nombre de sus principales ejercen funciones de dirección y administración, aún sin tener poder escrito y suficiente.

De igual manera el artículo 76 de la Ley de Seguridad Social promulgada en el Suplemento del Registro Oficial N° 75 de 30 de noviembre de 2001, dispone que existe responsabilidad solidaria de los empleados privados que sean mandatarios y representantes con los empleadores privados, tanto por la afiliación oportuna de sus trabajadores como por la remisión al IESS, dentro de los plazos señalados, de los aportes personales, patronales, fondos de reserva y los descuentos que se ordenaren.

Por su parte el Código de Comercio publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 1202 de 20 de agosto de 1960, establece en su párrafo tercero, dentro de las disposiciones comunes a factores y dependientes contempladas en sus artículos 129 y 130, que en las operaciones que éstos ejecutaren, expresarán que contratan a nombre de sus principales; y en los documentos que suscribieren, pondrán antes de la firma, que obran por poder. Actuando en la forma indicada, los factores y dependientes obligan a sus principales al cumplimiento de los contratos que celebren, sin quedar ellos personalmente obligados; sin perjuicio de lo dispuesto en el Código del Trabajo.

La Ley Orgánica del Sistema Nacional de Contratación Pública expedida mediante el Suplemento del Registro Oficial N° 395 de 4 de agosto de 2008, regula los procedimientos de contratación para la adquisición o arrendamiento de bienes, ejecución de obras y prestación de servicios, incluidos los de consultoría, de cuyas relaciones se erigen sendas obligaciones legales, para los participantes, adjudicados o contratistas.

En lo tocante a la materia tributaria, en extenso delineamos en el subcapítulos anteriores la teoría de la responsabilidad impositiva, aproximándonos a la identificación y alcance de los sujetos pasivos que por ley estarían compelidos a la satisfacción de los tributos.

Conforme las líneas anotadas a manera de ejemplo, por cuanto en el ordenamiento jurídico existen copiosas compilaciones que regulan e imponen otras obligaciones a los sujetos que se encuentren casualmente en su ámbito de aplicación, se puede verificar que la noción *obligados por ley* es un concepto abierto e indeterminado, que puede ser colmado desde la realización de múltiples instituciones jurídicas, complicando la tarea de estimar y sistematizar a los terceros que podrían responder por deuda ajena de naturaleza tributaria.

Prosiguiendo con el estudio de los sujetos vinculados recogidos en la disposición de marras, al término *obligados por ley*, se agrega la condición *incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario*. Esta condición expresa, nos remite a la materia sucesoria, regulada a lo largo del libro tercero del Código Civil, como una forma de adquirir el dominio, en la que el hecho jurídico para su perfeccionamiento es la contingencia de la muerte de un causante.

A partir de la norma contemplada en el artículo 1021 del Código Civil se regulan las reglas para la sucesión intestada y se establecen los órdenes de sucesión en los hijos, los padres y el cónyuge, hermanos, sobrinos y el Estado. Por su parte el apartado 1270 instituye que el beneficio de inventario consiste en no hacer a los herederos que aceptan, responsables de las obligaciones hereditarias y testamentarias, sino hasta el valor total de los bienes que han heredado.

Dada esta redacción, su interpretación literal nos conduce a cuestionar la identidad de los herederos, por cuanto no se precisa si se refiere a los herederos del deudor principal, o a los herederos de los obligados por ley -terceros subsidiarios- o si llanamente se refiere a ambas categorías. Las mismas dudas nos invaden para el caso del reconocimiento del hecho jurídico que ocasionaría la presente condición extensión de responsabilidad; la lógica nos conduce a considerar que la subrogación en el presente condicionante se ocasionaría por el fallecimiento del contribuyente, sin embargo queda la situación del tercero obligado por ley, que de pensarse que es por su deceso, por la redacción de la norma, se crearía un nuevo tercer nivel de responsabilidad derivada de la muerte de dicho subsidiario para con sus sucesores.

Otro momento hermenéutico controvertido es el desentrañar el alcance de la expresión *no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario*, por cuanto dicha preposición no muy clara nos conduciría a pensar dubitativamente que son responsables los que aceptaron la herencia de manera llana, o desde una visión negativa y contraria que serían responsables subsidiarios también los que no hubieren aceptado la herencia, es decir, que la hubiesen repudiado.

Esta condición se pone más en entredicho, sobre todo al pensarse que algún derecho de repetición podría desvanecerse en el evento que no existiere acervo hereditario, interpretándose que la extensión de la responsabilidad se originaría *ex iure*, solo por el hecho de estar algún grado de sucesión con el causante por razones de parentesco, sin importar que existan o no bienes transmisibles.

Perpetuando con el cometido del presente subcapítulo, más adelante, en la norma se regula un tópico que ha tenido un desarrollo muy particular en la jurisprudencia tributaria, como es el principio de realidad económica, en el cual importa la sustancia material de las operaciones sobre la forma que le otorguen sus partícipes. Dicho

principio amparado en nuestro ordenamiento jurídico en el artículo 17 de la Codificación del Código tributario, guarda estrecha relación con la figura del desvanecimiento del velo societario, que busca combatir el abuso del derecho, respecto de la composición y personalidad de un ente jurídico, que ha sido utilizada para simular u ocultar una realidad económica o patrimonial existente.

Precisamente se determina en la indagada Ley Orgánica de Derechos Laborales, que dentro de las condiciones de vinculación y extensión de responsabilidad, se encuentra el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), en la que por orden expresa se estatuye que se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador.

Si bien es una premisa que se justificaría con los postulados de transparencia fiscal y justicia tributaria, a la vez que respaldaría las decisiones administrativas o jurisdiccionales que se otorguen para este fin; respecto a los efectos jurídicos que representaría para el ámbito impositivo dicha disposición, no los normaliza positivamente.

Efectivamente no se adecuan expresamente y de manera reglada, los mecanismos procedimentales y procesales para encausar estas atribuciones. En concreto, no se consagran recursos administrativos o acciones judiciales para ventilar los supuestos casos de abuso de la personalidad de las personas fictas.

Al ser la sociedad o compañía un contrato societario, no se aclaran los medios, por los cuales las administraciones tributarias puedan gestionar la nulidad de dichos contratos sociales por intermedio de la justicia societaria, para que se declare ilegítima la constitución de las mentadas compañías. En defecto de este mecanismo, tampoco se recoge de forma expresa, una consecuencia jurídica fiscal que significativamente permitiría articular el propósito antedicho, como es el efecto de, sin que sea necesario la intermediación de recurso o acción judicial alguna, para fines estrictamente tributarios de vinculación, le sea facultativo a las administraciones tributarias, el desconocer la personalidad jurídica de dichas personas fictas.

Un importante trabajo le espera a la jurisprudencia, para la toma de definiciones y soluciones de trascendencia sobre este tema.

En lo concerniente a las medidas precautelares que la norma habilita en contra de los vinculados, de manera accesoria, que se utilicen las mismas como si se trataran de limitaciones emitidas para el propio contribuyente, bajo los mismos contextos y circunstancias, empero se agrega un condicionante que puede ser muy discutido en cuanto a las connotaciones que encierra, esto es, que motivadamente podrá ordenarse dichas medidas respecto de bienes, que estando a nombre de terceros, existan *indicios de público conocimiento* que sean de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso y siempre y cuando el obligado principal no cumpla con el pago del tributo.

En este punto brotan interrogantes genuinas como la de definir la situación jurídica y responsabilidad de los terceros que supuestamente han prestado su nombre con el fin de que consten formalmente a su dominio los bienes del contribuyente; o las inquietudes de cuándo o a través de qué medios jurídicos, un hecho puede ser calificado como de conocimiento público y notorio; o como se definiría los conceptos *indicios, público y notorio* y cuáles serían las características que deben reunir cada uno de ellos, para que se le reconozca dichas cualidades; o cuál es el mecanismo jurídico que se pondera, para canalizar las respectivas acciones civiles o penales, ante los eventuales fraudes u obstrucciones de estas ilegítimas actuaciones; o cuál es el momento procedimental o contencioso en que el fisco debería evidenciar los mentados indicios y si es necesario probarlos; o llanamente cuáles son las acciones y recursos que amparan a los administrados que estén en desacuerdo con la aplicación de estas disposiciones.

Muy ininteligible resulta la aplicación de las atribuciones previstas para la extensión de responsabilidades; más en este punto de la tesis, considero necesario informar sobre las actuaciones que se están realizando, dentro de la gestión administrativa, en relación a la mentada ley, en razón de que a nivel judicial aún no existen pronunciamientos jurisdiccionales que nos expongan soluciones sobre los tópicos abordados, advirtiendo con las razones del caso, que en el presente trabajo no se evaluará la actuación de la administración, dado el estado de los recursos antedichos.

Dentro del procedimiento de ejecución coactiva N° RCI 009-2008 seguido por la Dirección Regional centro I del Servicio de Rentas Internas, hoy Dirección Zonal N° 3 de 11 de septiembre de 2014, incoado por una obligación pendiente de cobro de

impuesto a la renta de personas naturales del ejercicio fiscal 2004, se ordenaron mediante providencia, medidas precautelarias en contra del cónyuge de la contribuyente deudora.

Las razones de su vinculación fueron que dentro del proceso de determinación respectivo, se ha verificado una estrecha relación y participación en los negocios de la contribuyente, al establecerse que existen comprobantes de venta a nombre del obligado vinculado y que correspondían a la misma, a la vez que la dirección que se consignan en los comprobantes, corresponde al domicilio de los mentados cónyuges.

Por otra parte se argumentó que dentro de la declaración patrimonial del responsable vinculado de los años 2013 y 2014, se adjudicó valores al patrimonio de la sociedad conyugal, a diferencia de los valores que presentó en dicha declaraciones en los años 2009, 2010, 2011, 2012, en los cuales no se consignó dato alguno en el casillero señalado, a lo cual a criterio de la administración se determina la existencia de la sociedad conyugal, (en la providencia se expresa que los cónyuges tienen disolución de la sociedad conyugal).

Adicionalmente en la citada providencia se asevera que la coactivada mantiene una línea telefónica activa en la dirección del establecimiento del cónyuge, toda vez que ha cancelado definitivamente su registro de contribuyentes, a la vez que se asegura, a dicha fecha, se encuentra bajo relación de dependencia del vinculado.

De lo antedicho, la administración a su parecer estableció que existe una estrecha vinculación entre los mentados sujetos, por lo que se hizo necesaria la vinculación del cónyuge al proceso coactivo; al haberse generado severos indicios de la utilización de formas jurídicas para ocultar sus bienes e ingresos que esquivarían a las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existen en la realidad, para supuestamente evitar las acciones de cobro y/o determinadas por la administración.

Como podemos observar en el presente caso al aplicar la Ley Orgánica de Defensa de Derechos Laborales se desconoció para fines impositivos, la existencia del régimen de separación de bienes existente entre unos determinados cónyuges, pues se decretó que existen suficientes indicios con los cuales se llegó a presumir que a través de esta figura se ocultaron bienes, que permitían desagaviar las obligaciones pendientes y firmes de la contribuyente.

En otra gestión tributaria, identificada dentro del procedimiento de ejecución coactiva N° RCI-320-2014, de 12 de septiembre de 2014, relativa a la determinación realizada a los Impuestos a los Consumos Especiales de 2007, la Dirección Regional Centro I, vincula a cierta compañía del cual el contribuyente coactivado, fue socio fundador y propietario.

En la respectiva providencia se precisa que el 81,50% del paquete accionario, fueron transferidas al hijo del contribuyente, persona que a esa fecha funge como socio mayoritario, constando como socio minoritario su otro hijo, quien según la providencia de la vinculación, es representante legal de la compañía en cuestión.

Conforme dicho acto, a nombre de esta compañía se encuentra bienes muebles e inmuebles, los cuales, de *conocimiento público*, son del contribuyente, prueba de lo cual, tanto el contribuyente como la compañía, tienen el mismo domicilio tributario, comparten el mismo medidor de energía, configurándose un abuso del derecho en la personalidad de la compañía, por lo que la administración decide hacer extensiva la responsabilidad subsidiaria a este ente jurídico, con la correspondiente corresponsabilidad de los representantes legales, por lo que se ordena paguen en el término de tres días la deuda tributaria, a la vez que se dictan medidas cautelares como retención de bienes, secuestro de vehículos, prohibición de enajenar bienes de la compañía, y la retención de créditos presentes y futuros.

En el presente caso se aprecia, que el Servicio de Rentas Internas desconoció con fines tributarios, la legitimidad de la existencia de una persona jurídica, por considerarse que fue usada para ocultar los bienes del contribuyente coactivado, basada en ciertos hechos que a criterio de la administración creaba reales vínculos entre ambos sujetos.

Finalmente en la providencia de ejecución coactiva N° RCI-263-2009/RCI-266-2009, de 11 de septiembre de 2014, emitida dentro del procedimiento coactivo N° RCI-266-2009, generada por las obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento, y contenidas en las actas de determinación N°^{os} 1820050100064, 1820050100065, 1820050100066, por concepto a los impuestos a los consumos especiales del ejercicio 2003, así como el impuesto al valor agregado, e impuesto a la renta por el indicado período, se procedió a vincular a las siguientes personas, ordenando medidas cautelares en su contra:

Una persona jurídica en la cual el contribuyente coactivado es propietario del 50% del paquete accionario, empresa que tiene la misma actividad económica del deudor principal, el mismo domicilio tributario y medidor de energía. En contra del hermano del coactivado, por cuanto es propietario del 50% del paquete accionario de esta persona jurídica, empresa que conforme se señaló líneas arriba, fue vinculada al obligado principal, a la vez que, supuestamente la sentencia en el juicio laboral N° 18601-2008-0014/18371-2013-3094, a criterio de la administración tributaria, recogía afirmaciones que determinaban la elusión de obligaciones tributarias por el cambio de nombre y razón social la compañía vinculada.

También se vincula a otra persona jurídica, en la que figuraban como socios, el deudor principal y su hermano, -ya vinculado- y en el que funge como representante legal el propio contribuyente coactivado, en razón de la sentencia antes aludida, y por cuanto el permiso de funcionamiento por parte del Ministerio de Salud Pública, de la mentada empresa, está a nombre del obligado principal. De igual manera se vincula a un tercero que en la actualidad es el socio mayoritario de esta compañía en razón de la sentencia antes descrita.

En adición también se relaciona a otra persona jurídica, donde su socio mayoritario es el padre del contribuyente coactivado, y el minoritario, es la cónyuge del deudor principal y quien funge como su representante legal, en razón de que dicha empresa, mantiene la misma dirección tributaria, la misma línea telefónica, y el mismo permiso de funcionamiento a nombre del deudor coactivado.

Finalmente también se extiende la responsabilidad al padre, cónyuge y cuñada del deudor principal, por cuanto el primero es accionista mayoritario de una de las compañías vinculadas; la segunda a más de ser representante legal, mantiene transacciones comerciales con dicha compañía; y, la tercera, cónyuge de uno de los coactivados, maneja como firma autorizada una de las cuentas bancarias de una de las compañías vinculadas.

De todas las actuaciones descritas en estas providencias, se resume que la administración ha entendido que uno de los efectos de la Ley de Defensa de Derechos Laborales, es la prerrogativa de desconocer las formas jurídicas que otorgan las partes a los distintos negocios o convenciones, con el propósito de estimar a ciertos patrimonios

como vinculados al deudor coactivado y así extender la responsabilidad de terceros que tengan alguna relación o vínculo con los mentados patrimonios o con las transacciones comerciales del referido deudor. Ante lo expuesto se resalta en que en ninguna de las providencias antedichas, se ordena o incentiva iniciar algún tipo de acción civil o penal para deslegitimar judicialmente a las formas jurídicas cuestionadas.

De igual manera el uso que le otorgado la administración a los vocablos *indicios* y de *público conocimiento*, ha sido acogidos, más que en una mecánica de un sistema probatorio, como calificativos para anteponerlos a ciertos hechos o actos que son considerados como censurables para la administración, al presuntamente dirigirlos para la manipulación de una realidad formal.

Conforme señalamos, el propósito de invocar esta casuística, es dilucidar la manera en que el sujeto activo ha comprendido el alcance de la aludida ley, respecto del tratamiento de los sujetos vinculados -sin anteponer ningún juicio de valor-. Como describimos en los párrafos anteriores, si bien dichas normas dejan algunos cabos sueltos de cierta complejidad interpretativa, los mismos no pueden ser resueltos con un bien intencionado intento hermenéutico académico, sino que es solícito mirar la gestión de la administración, para obtener información sobre la comprensión de estos fenómenos en el citado estamento.

Cabe destacar que lo hasta aquí afrontado, no agota en su totalidad el análisis de la controvertida normativa, por cuanto existen tres temas adicionales de relativa importancia que no pueden ser desestimados.

En primer lugar, es importante exponer la problemática de la aplicación en el tiempo del cuerpo legal aludido, por cuanto no se establece con certeza si la vinculación con terceros, será para ejercicios de determinación posteriores a la expedición de la norma, o si basta que al tiempo de vigencia de la ley, las deudas que se pretendan vincular ya se encuentren firmes, es decir para períodos de determinación anteriores a la norma.

En segundo orden, el siguiente tema a tratar guarda relación con el elemento objetivo de la relación jurídica, esto es el contenido material de la obligación, es decir el importe de la obligación tributaria, puesto que la norma mantiene silencio en lo relativo a la composición de la deuda. Por excelencia en el ámbito tributario, luego de la

respectiva determinación, la misma suele componerse del valor del tributo, de los intereses generados, de los recargos y las multas.

Respecto de estos dos últimos, las multas y recargos; el primero de ellos es fruto de resoluciones sancionatorias por infracciones de carácter tributario, resultantes del ejercicio de la facultad sancionadora; en lo concerniente al segundo, al recargo se lo ha catalogado como de naturaleza sancionatoria, conforme la resolución de la Corte Nacional de Justicia de 4 de mayo de 2011 y publicado en el Registro Oficial N° 471 de 16 de junio de 2011.

De acuerdo al artículo 321 de la Codificación del Código Tributario, la responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores.

Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.

De lo anotado se origina la polémica relativa a que si el pago de las multas y recargos puede también ser vinculados a los terceros, teniendo en cuenta que el artículo citado en el párrafo anterior determina que la responsabilidad por infracciones es personal, de quién incurrió, es decir imputable y reprochable únicamente a la conducta del sujeto o agente que infringió la norma, no cabiendo que una sanción sea asumida por otra persona que no participó en el agravio.

Las teorías penales relativas a la responsabilidad difieren de las enmarcadas para el ámbito tributario, manteniendo la particularidad de ser privativas, es decir imputables únicamente al agente que la infirió, por tal entra en cuestionamiento la teoría de la extensión de la responsabilidad, respecto de las multas y recargos por incumplimiento de obligaciones tributarias.

Gran parte de las tesis estudiadas en el capítulo anterior hacen cuenta que no puede vincularse la responsabilidad sobre dichos rubros a terceros, sin embargo en la norma ecuatoriana no se precisa este particular.

Un segundo punto adicional a resaltar es el relativo a los derechos y obligaciones procesales de los vinculados. Dado el estado de la situación de subrogante, y del momento procesal en que es extendida su responsabilidad; en base a nuestro actual ordenamiento jurídico, al parecer el tercero vinculado tendría las siguientes acciones contenciosas tributarias: excepciones a la coactiva, de nulidad de procedimiento coactivo, tercería excluyente de dominio, acción de prescripción de cobro, de repetición.

Adicionalmente es innegable que también podría acogerse de las garantías jurisdiccionales, como la acción de protección, de mediar la violación de derechos fundamentales, y siempre y cuando se llegare a verificar la pertinencia de la subsidiaridad de esta acción en las causas que se propusieren, de conformidad con el numeral 3 del artículo 40 de la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el Suplemento del Registro Oficial N° 52 de 22 de octubre de 2009.

Cabe aclarar que las acciones contenciosas son netamente tributarias y atribuibles a las circunstancias del contribuyente, por tal el ejercicio de las mismas puede estar sujeto a restricciones y ciertas particularidades al tratarse del subrogante, lo que generaría ciertas interrogantes en su aplicación.

Verbigracia, en tratándose las excepciones a la coactiva, al sujetarse de manera reglada a ciertos tiempos de caducidad de la acción para su interposición, a contarse desde la emisión del auto de pago, haría que el vinculado pierda la oportunidad de sujetarse a las excepciones que ampara la mentada acción, y que tal vez podrían ocasionarse en su persona¹⁵².

De igual forma, respecto la acción de prescripción del cobro de la obligación, existiría serios conflictos para establecer el momento cierto desde el cual debería

¹⁵² Puede configurarse el caso de que un tercero vinculado sea acreedor de la administración tributaria, y por tal, al indagársele la deuda tributaria, pudiera operar la figura de la confusión, que extinguiría la obligación tributaria, y que según el numeral 5 del artículo 212 de la Codificación del Código Tributario, ese sería el momento procesal oportuno para excepcionarse con dicha circunstancia.

computarse los tiempos de prescripción para la acreencia de dicha acción, en relación al obligado subsidiario.

En lo relativo a las obligaciones contenciosas de las partes, no es claro si el vinculado, al igual que el contribuyente, deba afianzar el diez por ciento de la cuantía de la cuantía del proceso de conformidad con el artículo no numerado, agregado a continuación del 233 de la Codificación del Código Tributario. De igual manera, en lo que respecta al contenido de la demanda, no existe un direccionamiento específico para el mentado sujeto, respecto al cálculo de la cuantía de la reclamación y de la consideración de su domicilio tributario.

En lo atiente a las acciones constitucionales, se avizora que sobre el ejercicio de las mismas, el tercero vinculado, va a tener ciertos escollos, por cuanto la acción de protección está diseñada para el amparo directo y eficaz de los derechos reconocidos en la Constitución por los actos u omisiones de una autoridad pública no judicial, pero siempre que no exista ningún mecanismo de defensa judicial adecuado y eficaz, situación de relativa solución por las inquietudes expuestas *ut supra*.

De superarse dicha situación, en gran medida la acción de protección va a constituirse en una alternativa de solución, de significativa importancia para las decisiones administrativas relacionadas al tema.

En suma, es notorio que la aplicación de norma de marras, originan distintas vicisitudes jurídicas tanto administrativas como contenciosas tributarias, que no son de una solución fácil, sin embargo es necesario valorar el alcance de la responsabilidad tributaria al tratarse de terceros, tanto en la doctrina, en la gestión tributaria y en las propias disposiciones del ordenamiento jurídico ecuatoriano, pues dicho cometido nos dará las pautas necesarias para desentrañar el direccionamiento al que se está sujetando el sistema tributario.

En el presente subcapítulo se señalaron las problemáticas que surgen de la aplicación de las disposiciones que extienden la responsabilidad tributaria a terceros, tanto de la labor hermenéutica de la norma, como de la actividad administrativa del Estado, por lo que es indispensable, ensayar propuestas de lo que se espera debería acoger nuestro sistema tributario, en respuesta a este fenómeno jurídico analizado en extenso, como a continuación lo realizaremos.

2.3 Perspectivas sobre el régimen de responsabilidad en el Ecuador

Luego del examen realizado en el presente trabajo, es innegable que el instituto de la responsabilidad tributaria, ha estado en permanente expansión, pues desde su diseño consolidado en base a una relación entre el Estado y el particular, unidos por el vínculo de la realización del hecho imponible o la potestad de imperio de Estado, hasta llegarse a comprender que dicho lazo puede afectar no solo a aquellas personas que participen directa o indirectamente en el hecho imponible, sino a terceros ajenos a la contingencia tributaria.

Los terceros, calificados por deuda ajena, deben ser establecidos de manera extraordinaria en la norma, sin ser creados al azar, ni por la mera casualidad, necesariamente deben fundamentarse positivamente en un vínculo que comprendería ciertas características calificadas como genuinas por el interés público.

La legitimidad del vínculo que justifica la extensión de la responsabilidad tributaria, se concreta y colma con la dinámica del *sistema tributario*, desde la implementación del modelo económico, pasando por las políticas fiscales y económicas, y por los fines de la tributación, hasta la concreción de los principios tributarios, de manera armónica y equilibrada, en normas que articulen adecuadamente dicho sistema.

Estos vínculos deben estar plenamente entrelazados a las políticas fiscales y en permanente armonía con los principios de la tributación y los del Derecho en general, como el de la seguridad jurídica y el debido proceso.

Uno de los vínculos que fundamentaría la extensión de la responsabilidad es la concreción de la justicia tributaria a través de la transparencia fiscal, para combatir los altos índices de evasión y elusión fiscal. Las decisiones públicas tendientes a transparentar las actividades de los sujetos pasivos y por ende a acrecentar la eficacia de la gestión tributaria, es una empresa legítima del Estado, pero las mismas deben ser canalizadas en armonía y equilibrio al sistema tributario y al Derecho en general.

Los criterios en contra la evasión o elusión fiscal, deben vincular a terceros permitiendo perseguir patrimonios de los contribuyentes obligados que pasen a dominio o tenencia de terceros, o a los patrimonios de los propios vinculados siempre que el incremento del mismo, guarde relación con la afectación que se produjo en el hecho

generador, en su realización, o en los medios que con el hecho ilícito se pretendió perpetrar.

De igual manera los vínculos que se identifican con la realización de los fines extra fiscales de la tributación, son loables, innovadores y útiles para los propósitos de Estado, siempre que los mismos se enmarquen dentro de los límites propuestos por los principios del Derecho Tributario.

Los nexos justificados en base a la eficiencia de la gestión fiscal y recaudatoria, al ser consecuentes con el sistema tributario, son herramientas ventajosas que permiten culminar procesos de gestión eficaces, por tal la naturaleza de este nexo debe estar conducida por circunstancias jurídicas o económicas, ya sea por la condición o actos el contribuyente, o con la ocasión del hecho generador.

Si el vínculo pretende justificarse en una garantía del pago de obligación con la finalidad de asegurar el recaudo, la eventual afectación del patrimonio del tercero debe estar garantizado de todas las prerrogativas que ofrece el debido proceso a un fiador, donde se le reconozca el derecho de repetición y en el que se permita un resarcimiento adicional por el coste del retorno del valor afectado en su patrimonio privado, en razón del traslado del gasto que dejó de invertir el fisco para recuperar los valores tributarios. Es por ello que las políticas que adopte el Estado relacionadas a este tema deben ser cuidadosamente estudiadas para no afectar con dichas cargas procesales a sectores económicos sensibles.

Lo que si considero inapropiado es el establecer enlaces de extensión de responsabilidad con fines sancionatorios o penales, pues sencillamente desdibujaría la naturaleza de la relación jurídico tributaria y de la obligación tributaria. Estas instituciones son de diversa data, origen, tratamiento, resolución y tienen fines distintos, y la tergiversación de su esencia consagraría un despropósito en el ordenamiento jurídico tributario.

En suma desde una perspectiva general el sistema tributario ecuatoriano debe responder a todo un conjunto de instituciones ordenadas, natural, neutralmente, razonadamente, proporcionalmente, armoniosa y equilibradamente propuestas, orden jurídico que no solo garantizara la honra a los principios de la justicia como el debido

proceso y la seguridad jurídica, sino los principios del derecho tributario y a sus fines como la redistribución de la riqueza y las metas extra fiscales.

Dentro de estos institutos jurídicos, los principios tributarios cumplen la función de ser en medios, fines y límites del poder del Estado, orientando el desarrollo de las demás figuras impositivas, donde la capacidad contributiva y el deber tributario de cooperación toman forma y razón de ser en la consecución de los propósitos de la política fiscal.

Estas directrices deben ser recogidas en el ordenamiento jurídico, es decir debe plasmarse en la tarea legislativa con la iniciativa de emprender un conjunto de correcciones normativas que ventilen el tema de responsabilidad.

En concreto, considero que el sistema de responsabilidad propuesto en el régimen tributario ecuatoriano debe mantener las líneas propuestas por la Codificación del Código Tributario, más se debe agregar unas directrices adicionales que clarifiquen el estatus jurídico de los responsables, solidarios, subsidiarios y sustitutos.

En este orden, en nuestro régimen se deben establecer con claridad las circunstancias para la extensión de la responsabilidad, por lo que en primera instancia se ve ineludible, el que conste en un cuerpo normativo netamente tributario los mencionados parámetros, en honra al grado de especialización que tiene el Derecho Tributario en nuestro país, no siendo conveniente permanecer en el estatus que rige en la actualidad, esto es, en una norma multidisciplinaria que imprime responsabilidades para todas las acreencias a favor del Estado en todas las materias.

De igual manera, en estos parámetros, se debe referir que los responsables, en cualquiera de sus acepciones, solo deben estar establecidos en la ley y de manera excepcional, creados en base a las necesidades de orden público legitimadas desde las políticas públicas y fiscales, en los principios de la tributación y en base a los nexos analizados párrafos arriba.

Adicionalmente, para la gestión administrativa de la vinculación de terceros se deben establecer líneas concretas de actuación institucional pública en la que se determine: las obligaciones o derechos formales y materiales de los vinculados; los efectos jurídicos de la vinculación; y, las garantías legales materializadas en procedimientos o procesos a los cuales acogerse.

En relación a los efectos jurídicos, nuestro sistema tributario se debe pronunciar si a través de una prerrogativa tributaria se puede desconocer las figuras formales existentes sobre la sustancia material de los actos cuestionados, o si necesariamente existirán pronunciamientos administrativos o jurisdiccionales previos que deslegitimen dichos actos; y, en el caso de las multas y recargos generados por el deudor principal, si éstas también son objeto de vinculación tributaria.

De igual manera la legislación ecuatoriana debe decantarse con claridad, por uno de los sistemas de tratamiento a terceros, específicamente en el caso de los sustitutos, por cuanto no pueden ser tratados como contribuyentes o como responsables vinculados, de manera simultánea, por las implicaciones jurídicas que cada uno de estos institutos representa, ya sea en la aplicación de principios tributarios como el de capacidad contributiva y solidaridad, como en los recursos y acciones que a cada uno le puede asistir.

Frente a todo este panorama, debemos apegarnos a la realidad, y afrontar que un proceso reformatorio no es inmediato, por tal es doble la posibilidad mediata de solucionar estos temas en la propia gestión administrativa y de una manera remota en la actividad jurisdiccional y constitucional.

En lo concerniente a la gestión tributaria, la misma debe estar guiada en base a la oferta reglada que ofrece el orden impositivo; caso contrario, de concretarse situaciones de carácter excepcional que no encuentren fórmulas de articulación, se ponderará reglas de actuación en base a los parámetros fijados por la Constitución, en el sistema tributario y en el propio ordenamiento jurídico.

En lo relativo a la actividad jurisdiccional, la misma elaborará el respectivo control de legalidad de estas actuaciones administrativas y de la ponderación de reglas que haya realizado la administración, siempre apegada al sistema tributario, al derecho y a la jurisprudencia de ser el caso. De igual manera la intervención constitucional debe garantizar que las actuaciones administrativas y jurisdiccionales no hayan vulnerado derechos fundamentales de los administrados.

Como se puede apreciar estas son las perspectivas que le espera a la institución de la responsabilidad en nuestro régimen impositivo.

Conclusiones

Luego de la extensa puesta doctrinaria, normativa y reflexiva, propuesta a lo largo de la presente tesis, podemos ofrecer al lector las siguientes conclusiones en relación a la extensión de la responsabilidad tributaria:

- 1) La *responsabilidad tributaria* se conforma dos elementos, uno de *carácter objetivo* el cual es la *obligación tributaria*, y otro de matiz netamente *subjetivo*, el que consiste en la atribución de dicha obligación a un *sujeto* que se espera se encuentre en aptitud o capacidad de asumirla.
- 2) La obligación tributaria tiene su fundamento en el deber de contribuir, en la relación jurídica tributaria; y en la potestad tributaria. Dicho instituto guarda las siguientes características: se encuentra disciplinada por la ley; tiene una naturaleza de derecho público, es un vínculo personal; y es consecuente al nacimiento, exigibilidad, y extinción de los tributos.
- 3) El sistema tributario está compuesto de varios institutos: los principios tributarios, el modelo económico, las políticas económicas y fiscales; los fines fiscales de la tributación, el poder tributario, el ordenamiento jurídico, la relación jurídica tributaria, el deber de contribuir. Este sistema debe armonizar de forma coherente a los mentados postulados, para la construcción de los distintos tributos.
- 4) El elemento subjetivo de la responsabilidad conlleva al estudio de dos nociones: La determinación de los sujetos pasivos; y, los fundamentos y criterios de vinculación de responsabilidades.
- 5) En lo relativo al universo de los sujetos pasivos se han construido doctrinariamente toda una compleja red de categorías que no tienen un conceso adecuado, ni en su clasificación ni en sus definiciones. A saber conformarían ese género, los contribuyentes, los responsables solidarios, subsidiarios, y sustitutos. En cuanto a los responsables también pueden ser adecuados bajo la denominación de responsables directos por deuda propia o por deuda ajena.
- 6) Los sujetos pasivos y su responsabilidad, únicamente pueden ser establecidos por ley.

- 7) En lo concerniente a los fundamentos de vinculación de responsabilidad de terceros tendríamos:
- a) El principio de eficiencia, que permite la articulación de los medios y fines del sistema tributario, para obtener una recaudación equitativa, y concretar así una justa distribución de la riqueza. Es necesario recalcar que este postulado debe lograr un permanente equilibrio entre las prerrogativas del Estado y los derechos de los administrados.
 - b) La ofensiva fiscal en contra de los actos que propugnen la evasión y elusión fiscal, avalando el fortalecimiento de las facultades de determinación, de control y sanción del Estado a través de mecanismos jurídicos, ciertos, lógicos, neutrales, proporcionales y justos que se enmarquen dentro de las prerrogativas que ofrece el sistema tributario.
 - c) La concreción de los objetivos extra fiscales de la tributación, al concebirse eventuales coacciones destinadas a desincentivar ciertas conductas que no son socialmente deseables o nocivas.
 - d) El dolo, culpa o falta de una especial diligencia o cuidado que pudieran poner en peligro el cobro de la deuda tributaria y al patrimonio público.
- 8) En lo que respecta a los criterios de vinculación para extender la responsabilidad se encuentran:
- a) Un nexo jurídico o económico de carácter permanente o accidental, que se manifiesta entre el responsable y el deudor principal.
 - b) Cierta grado de participación en la realización del hecho generador.
 - c) Un elevado nivel de relación en los actos o negocios del contribuyente sujetos a gravamen.
 - d) Derechos que pudiese tener respecto de un patrimonio.
 - e) Obligaciones que tuviere para con el deudor tributario principal.
 - f) Relaciones jurídicas de poder de los administrados con el Estado, por el ejercicio de una potestad pública.

Estas serían las principales directrices doctrinarias sistematizadas, que ofrecerían contenido y delinearían los límites de la extensión de responsabilidad. Por lo que resta

citar las conclusiones sobre la evaluación la situación del ordenamiento jurídico en el Ecuador.

- 9) Los responsables tributarios en la norma ecuatoriana están recogidos en disposiciones no necesariamente de naturaleza tributaria, como es el caso de la Ley Orgánica de Defensa de Derechos Laborales.
- 10) Dentro de la Codificación del Código Tributario, se encuentra recogidos los responsables solidarios y sustitutos; para estos últimos en el numeral 3 del artículo 29, solamente se recogen directrices amplias y no concretas de vinculación, cuyos efectos se limitan al cumplimiento de obligaciones formales y materiales.
- 11) La Codificación del Código Tributario guarda directrices mayoritariamente aceptadas en la doctrina para el establecimiento de responsables, más no sucede lo mismo con la Ley Orgánica para la Defensa de Derechos Laborales. La mentada ley, tiene un amplio ámbito de aplicación, no necesariamente reservada a materias tributarias, lo que ocasiona multiplicidad interdisciplinaria de interpretaciones.
- 11) Los sujetos responsables, así como los criterios de vinculación recogidos en dicha ley orgánica, contienen conceptos bastante complejos de ser aplicados, lo que puede ocasionar una labor hermenéutica abierta, influyendo marcadamente en la seguridad jurídica.

En el mentado compendio orgánico, no se prevén ciertos efectos y mecanismos jurídicos que son necesarios, para poder articular adecuadamente los casos de vinculación. No se establecen procedimientos o procesos, que permitan esclarecer los recursos o acciones que se pueden interponer.

- 12) La gestión pública, de la administración tributaria en el Ecuador ha entendido que uno de los efectos de la Ley de Defensa de Derechos Laborales es la prerrogativa de desconocer las formas jurídicas que otorgan las partes a las distintos negocios o convenciones, con el propósito de estimar a ciertos patrimonios como vinculados al deudor coactivado, y así extender la responsabilidad de terceros que tengan alguna relación o vínculo con los estos patrimonios o con las transacciones comerciales del referido deudor.

- 13) El uso que le ha otorgado la administración a los vocablos indicios y de público conocimiento, ha sido acogidos, más que apegados a la mecánica formal de un sistema probatorio, como calificativos para anteponerlos a ciertos hechos o actos que son considerados censurables por la administración tributaria, al presuntamente dirigirlos para la manipulación de una realidad formal.
- 14) Ante soluciones normativas lejanas, la gestión administrativa en la vinculación de terceros, debe adoptar líneas concretas de actuación institucional pública, en la que no se descuide de: las obligaciones o derechos formales y materiales de los vinculados; los efectos jurídicos de la vinculación; y, el ejercicio de garantías del debido proceso.
- 15) Adicional a las citadas normativas, algunos casos de extensión de la responsabilidad tributaria también se encuentran recogidos, en el Código Orgánico de la Producción, para las personas delegadas por depósitos aduaneros, y en el Código Orgánico de Descentralización para el caso de notarios y registradores de la propiedad.

Con las debidas excusas del caso, al haber dejado de lado otras teorías que nos ayudarían a comprender de mejor forma el fenómeno de la extensión de la responsabilidad tributaria, espero sinceramente que con estas líneas se haya aportado a la solución del problema central de la tesis, el delinear los alcances y límites de la extensión de la obligación tributaria a terceros.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Albacete, Juan Manuel, La responsabilidad tributaria, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Alegría Ojeda, Nicolás, La responsabilidad tributaria: visión del establecimiento de responsables tributarios en Chile y casos paradigmáticos, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.

- Alexy Robert, Teoría de los derechos fundamentales, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2012.
- Amatucci, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, el derecho tributario y sus fuentes, Tomo I, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 2001.
- Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001.
- Chau, Lourdes, La responsabilidad tributaria, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Coimbra Silva, Paulo, La responsabilidad tributaria en el Derecho brasilero, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Coppa, Daria, La responsabilidad tributaria en el sistema tributario italiano, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Damarco, Jorge Héctor, La responsabilidad tributaria, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Delgadillo Gutierrez, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial de derecho Financiero, 1957.
- De La Guerra Zúñiga, Eddy, El régimen tributario ecuatoriano, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Espinoza Berecochea, Carlos, La responsabilidad tributaria, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- García, Eusebio, Principios tributarios constitucionales, México, Universidad de Salamanca-Instituto Cultural Domecq, 1992.
- García Novoa, César, La doctrina del principio de responsabilidad en la jurisprudencia del tribunal constitucional peruano, Lima, Perú, Revista Electrónica Peruana de Derecho Tributario, Universidad San Martín de Pórras, www.derecho.usmp.edu.pe, 2009.

- Giannini, Donato, Instituciones del derecho tributario, Madrid, Editorial de Derecho, 1957.
- Giuliani Fonrouge Carlos M., Derecho financiero, actividad financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria, Tomo I, Buenos Aires, Fondo Editorial de Derecho y Economía, 2005.
- Gonzales, Eusebio, Derecho Tributario, Tomo I, Salamanca, Edit. Plaza Universitaria, 1997.
- Herrera Molina, Pedro y, Tandazo Rodríguez, Ana, La responsabilidad tributaria, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Jara Vásquez, María Elena, Constitución económica ecuatoriana y desarrollo, en Revista Novedades Jurídicas, Año VI, N° 37, Quito, Ediciones Legales, 2009.
- Jarach, Dino FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996.
- Low Murtra, Enrique, Gómez Ricardo, Jorge, Teoría Fiscal, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1997.
- Leal, Guillermo, La constitucionalidad de las reglas de miscelánea fiscal que establecen las declaraciones de los medios electrónicos, Puebla, Tesis presentada a la Universidad de las Américas de Puebla, para la obtención de la licenciatura de derecho con especialidad en Derecho Fiscal, 2003.
- Londoño Gutiérrez, Fabio, La responsabilidad tributaria, Lima, Perú, Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Mejía Salazar, Álvaro, Diccionario de derecho tributario, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012.
- Mares Ruíz, Carla, Algunas reflexiones sobre el deber de colaboración en el ámbito tributario, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Margain Manatou, Emilio, Introducción al estudio del Derecho Administrativo mexicano, México, Editorial Porrúa, 2001.

- Montaño Galarza, Cesar, El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y reserva de ley en la Constitución de Ecuador 2008, en Revista de Derecho No 15, Quito, <http://repositorio.uasb.edu.ec/>, 2011.
- Neumark, Fritz, PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- Pagès i Galtés, Joan, El responsable tributario: definición y clasificación, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Pangrazio, Aníbal Javier, La responsabilidad tributaria, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Pauner Chulvi, Cristina, El deber constitucional de contribuir al sometimiento de los gastos públicos, Tesis Doctoral (España, Universitat Jaume I <http://repositori.uji.es/>).
- Pistone, Pasquale, Taveira Torres, Heleno, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar, Buenos Aires, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.
- Plazas Vega, Mauricio, Derecho de la hacienda pública y derecho tributario, Tomo II, Bogotá, Editorial Temis, 2005.
- Queralt, Juan Martín, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Madrid, Editorial Tecnos, 2001.
- Ramírez Cardona, Alejandro, Hacienda pública, cuarta edición, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1998.
- Rozas, José, La responsabilidad fiscal de los administradores, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.
- Sánchez Gómez, Narciso, Derecho Fiscal mexicano, México, Editorial Porrúa, 2001.
- Shaw, José Luis, Los sujetos pasivos sustitutos en la doctrina, la jurisprudencia y el derecho positivo uruguayo, en Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Instituto Peruano de Derecho Tributario, Grández Gráficos S.A.C., 2014.

- Soler, Osvaldo Héctor, Tratado de Derecho Tributario, Buenos Aires, Fondo Editorial de Derecho y Economía, cuarta edición, 2011.
- Terán Suárez, José Luis, Principios constitucionales y jurídicos de la tributación, Quito, Editora Jurídica, 2014.
- Troya Jaramillo, José Vicente, Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez, en Foro revista de Derecho N° 6, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2006.
- Derecho Tributario Internacional, serie de estudios jurídicos, vol. 4, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.
- Manual de Derecho Tributario, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014.
- Lecciones de Derecho Tributario, Quito, Ediciones Fausto Reinoso, 2015.
- Valdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario segunda edición, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis S.A., 1996.
- Vallejo Aristizabal, Sandro, Sistema tributario y Constitución en el Ecuador, en III Jornadas Jurídico – Tributarias, Quito, Servicio de Rentas Internas, 2009.
- Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Editora Depalma, 1992.
- Uckmar Víctor, otros, Manual de Derecho Tributario Internacional, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2010.
- Zagrebelsky, Gustavo, El Derecho dúctil, Madrid, Editorial Trotta, 2009.

Registros Oficiales

Constitución de la República del Ecuador [2008]. [Quito] cap. 4 “Soberanía Económica”, en Registro Oficial No. 449, 20 de octubre 2008.

Ecuador. Código de Comercio. Registro Oficial, Suplemento, N° 1202, de 20 de agosto de 1960.

Ecuador. Codificación del Código Civil. Registro Oficial, Suplemento, N° 46, de 24 de junio de 2005

Ecuador, Codificación del Código Tributario. Registro Oficial, Suplemento, No. 38, 14 de junio 2005.

Ecuador. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Registro Oficial, Suplemento, No. 351, 29 de diciembre 2010.

Ecuador. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Registro Oficial, Suplemento, N° 303 de 19 de octubre de 2010.

Ecuador. Ley Orgánica de Defensa de Derechos Laborales. Registro Oficial, Suplemento, N° 797 de 26 de septiembre de 2012.

Ecuador. Ley de Seguridad Social. Registro Oficial, Suplemento, N° 75 de 30 de noviembre de 2001

Ecuador. Pleno Corte Nacional de Justicia [Resolución de 4 de mayo de 2011]. Registro Oficial N° 471, 16 de junio de 2011.

Sitios web

Argentina, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Ley No 20630, (1973), art. 2, <<http://www.infoleg.gov.ar/>>.

Chile, Biblioteca Virtual del Congreso Nacional de Chile, Ley No 20.630, (2012), art. 58, <<http://www.leychile.cl/>>.

Gobierno de España, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Ley No 36/2006, (2006), art. 43, <www.boe.es>, consulta: 8 de septiembre 2015.

Lexis S.A., Silecpro, Diccionario Jurídico, (2015) <<http://www.silec.com.ec/WebTools/eSilecPro/Search/HerramientasJuridicas/DiccionarioJuridico>>.

México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Ley Aduanera, (2015), art. 53, <info4.juridicas.unam.mx>.

República Oriental de Uruguay, Ministerio de Industria, Energía y Minería, Decreto No 62/003, (2003), art. 9, <<http://www.dne.gub.uy/>>, consulta: 10 de octubre 2015.