

Quito, 07 de julio del 2017

Doctor
Iñigo Salvador Crespo
Decano de la Facultad de Jurisprudencia – PUCE
Ciudad

Señor Decano:

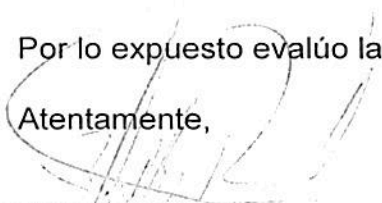
En mi calidad de Profesor Informante (lector) de la Tesis de Maestría intitulada "IMPLICACIONES LEGALES Y TRIBUTARIAS EN RELACION A LA FIGURA DEL SUSTITUTO EN LA COMPRA VENTA DIRECTA E INDIRECTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES Y DERECHOS REPRESENTATIVOS DE CAPITAL" de autoría de la Srta. María Daniela Centeno Cahueñas, informo a usted lo siguiente:

La tesis consta de cinco capítulos más conclusiones, recomendaciones y bibliografía pertinentes.

La secuencia del trabajo de tesis guarda relación con los temas tratados en el mismo, así como su calidad argumentativa y pertinencia de citas bibliográficas y otras fuentes de investigación, por lo que mis observaciones se circunscriben a destacar el aporte del trabajo de tesis, en cuanto al análisis de la solución jurídico – legislativa sobre la regulación del cumplimiento de la obligación tributaria que realiza una sociedad en sustitución del contribuyente, y los límites en cuanto al alcance de su responsabilidad.

Por lo expuesto evalué la citada tesis con la nota de diez sobre diez (10/10).

Atentamente,


Dr. Milton Román Márquez

07 JUL 2017

*Nota: Por favor agregar
a la carpeta de la
estudiarla. Gd.
/06/07/2017*

Quito, a 04 de julio de 2017

Doctor
Gonzalo Vaca Dueñas
**SECRETARIO ABOGADO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR.-**

De mi consideración:

Con relación a su atento oficio No. 243-SJ-17 de 23 de mayo de 2017, mediante el que se me comunica que he sido designado como profesor informante de la Disertación intitulada "**IMPLICACIONES LEGALES Y TRIBUTARIAS EN RELACION A LA FIGURA DEL SUSTITUTO EN LA COMPRA VENTA DIRRECTA E INDIRECTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES Y DERECHOS REPRESENTATIVOS DE CAPITAL**", elaborada por la señorita **MARIA DANIELA CENTENO CAHUEÑAS**, previo a la obtención del título de Magister en Derecho Tributario, me permito poner a su consideración el siguiente informe:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación se centra en un tema de debate relativo a las recientes reformas legales que instituyen bajo la figura de sustituto tributario del contribuyente a las sociedades domiciliadas en Ecuador, por los impuestos que gravan a los accionistas no domiciliados. El tema resulta bastante controversial y de actualidad, por lo que su tratamiento resulta oportuno. El planteamiento desde la óptica jurídico tributaria aporta una perspectiva interesante y nos introduce en el debate de esta situación y su efecto en los agentes económicos.

La investigación en algunos pasajes carece de profundidad, lo que no afecta que en su conjunto la investigación ha sido desarrollada con seriedad y solvencia académica por lo que considero que cumple con los requisitos propios de una investigación de este nivel.

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de NUEVE SOBRE DIEZ.

Atentamente,


Dr. Sandro Vallejo Arstizábal
PROFESOR INFORMANTE

06 JUL 2017

02/07/2017 11:51

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE MAESTRÍAS Y DOCTORADOS PhD

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, María Daniela Centeno Cahueñas, con C.C. 1716096068, autora del trabajo de graduación intitulado: "**Implicaciones legales y tributarias en relación a la figura del sustituto en la compraventa directa e indirecta de acciones, participaciones y derechos representativos de capital**", previa a la obtención del grado académico de Magister en Derecho Tributario en la Facultad de Jurisprudencia:

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación, para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 7 de julio de 2017

María Daniela Centeno Cahueñas
C.C. 1716096068

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“IMPLICACIONES LEGALES Y TRIBUTARIAS EN RELACIÓN A LA
FIGURA DEL SUSTITO EN LA COMPRAVENTA DIRECTA E
INDIRECTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES Y DERECHOS
REPRESENTATIVOS DE CAPITAL”**

MARÍA DANIELA CENTENO CAHUEÑAS

DIRECTOR: ROBERTO M. SILVA LEGARDA, LL.M.

QUITO, 2017

DEDICATORIA

A Lucía, Gabriel y Mario, quienes deben aprehender que en la vida hay esfuerzos que no queremos hacer, pero que son más importantes que cualquier cosa a la que llamemos prioridad.

AGRADECIMIENTO

A Dios, que me regaló lo mejor que he tenido en la vida, mis Padres.

A mis Padres, porque gracias a ellos sé que mientras vivan, voy a contar con alguien en quien confiar.

Contenido

RESUMEN.....	6
INTRODUCCIÓN	7
CAPÍTULO I.....	10
LA PARTICIPACIÓN EN PERSONAS JURÍDICAS	10
1.1. Acciones y Participaciones en Compañías.....	13
1.1.1. Las Acciones	14
1.1.2. Las Participaciones.....	15
1.2. Los Derechos Representativos de Capital	16
1.2.1. Los Derechos Fiduciarios.....	18
CAPÍTULO II	22
GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO	22
2.1. La Obligación Tributaria.....	22
2.2. El Hecho Generador	24
2.3. Los Tributos	25
2.4. El Impuesto	27
2.5. El Sujeto Pasivo	29
2.5.1. El Contribuyente	30
2.5.2. El Responsable	32
CAPÍTULO III.....	39
EL SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE.....	39
3.1. Descripción del Sustituto del Contribuyente.....	39
3.2. El sustituto en la legislación argentina.....	41
3.3. El sustituto en la legislación española.....	44
CAPÍTULO IV.....	45
APLICACIÓN DE LA FIGURA DEL SUSTITUTO EN LA COMPRAVENTA DIRECTA E INDIRECTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES Y/O DERECHOS REPRESENTATIVOS DE CAPITAL.....	47
4.1. La compraventa directa y la compraventa indirecta.....	47
4.2. Aplicación de la Figura del Sustituto en la Compraventa Directa e Indirecta de Acciones, Participaciones y Derechos Representativos de Capital.....	48

CAPÍTULO V	56
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	56
5.1. Conclusiones	56
5.2. Recomendaciones.....	57

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como objeto el análisis de la creación y aplicación de la ficción jurídico tributaria llamada “*Sustituto*”, en relación con la compraventa directa e indirecta de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital.

Para el efecto, en el ámbito societario y fiduciario se procederá a realizar un estudio sobre los conceptos a los cuales la legislación ha denominado como Derechos Representativos de Capital; y, en el ámbito tributario, se procederá con un análisis de nociones básicas en materia tributaria, como son la obligación tributaria, sus elementos, los diversos sujetos pasivos de la misma; y, entre ellos, principalmente, la figura del obligado sustituto, el cual será analizado al amparo de legislación comparada y legislación nacional.

INTRODUCCIÓN

De conformidad con la información anual publicada por el Servicio de Rentas Internas, en el período comprendido entre los años 2007 y 2017, la recaudación de impuestos que ha realizado esta institución, ha superado el 100% de crecimiento, particular que se debe a diversos factores tales como, creación de tributos, incremento de tarifas impositivas y modificación de la estructura de los tributos existentes con el objeto de hacer más efectiva la recaudación, así como, instauración de controles que han incidido en la eficiencia en la recaudación de tributos, puesto que, de la forma como se han creado nuevos tributos, otros han sido objeto de eliminación o de reformas que han dado lugar a renunciaciones fiscales.

En esta misma línea, con la expedición de la Ley S/N, publicada en Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de diciembre del 2014, se realizaron reformas a la Ley del Régimen Tributario Interno, cuyo objeto esencial consistió en generar incentivos a la producción y evitar el fraude fiscal, de allí que el nombre de la referida norma es “Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”.

Es así que, entre las reformas realizadas a través de la nueva ley, se estableció que las ganancias obtenidas por una sociedad o por una persona natural no residente en Ecuador, por la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, estarán sujetas al pago de la tarifa general del Impuesto a la Renta prevista para sociedades, la cual en la actualidad es del 22% en términos generales. Sin embargo, la misma norma establece que en el caso previamente señalado, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador, cuyas acciones, participaciones u otro tipo de derechos representativos de capital fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contribuyente y, como tal, será responsable, tanto del pago del Impuesto a la Renta que le corresponde al mencionado contribuyente, como del consecuente cumplimiento de sus deberes formales.

Al respecto, el hecho de que la sociedad cuyas acciones, participaciones o derechos representativos de capital sean objeto de enajenación, tribute y cumpla con obligaciones formales por las ganancias que dicha enajenación representa al contribuyente, tiene

implicaciones legales y económicas que deben ser definidas como apropiadas, o no; principalmente, considerando que de ésta definición de las implicaciones, se podría determinar si la figura del sustituto del contribuyente está siendo aplicada de la forma más adecuada y sensata en la legislación ecuatoriana.

En concomitancia con lo expuesto, se evidencia la necesidad de conocer y comprender la naturaleza de la figura del sustituto y su forma de aplicación, para lo cual, se requiere conocer, en términos generales, qué otros sujetos pasivos de imposiciones tributarias existen, las diferencias prácticas que existen entre ellos y las condiciones en las que constituyen dicha clase de sujetos. Luego, es menester analizar el fin con el que se creó la figura del sustituto a nivel doctrinario, así como, la regulación de este mismo concepto a nivel de derecho comparado; y, finalmente, determinar el objeto con el que se estableció la figura del sustituto en la legislación ecuatoriana.

Para el desarrollo de este trabajo investigativo, se recurrirá al método de investigación deductivo, que contribuirá a realizar un estudio que parte de lo general para llegar a un aspecto en particular; así, se va a partir de definiciones básicas sobre lo que la legislación ha denominado como derechos representativos de capital, conceptos fundamentales tributarios, y de la teoría general del sustituto del contribuyente, para llegar a una conclusión, en función de la aplicación de dicha figura, en el caso específico de la venta de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital.

En cuanto al desarrollo de la presente investigación, con la finalidad de cumplir con el objetivo planteado, a nivel societario y fiduciario, puntualmente, se realizará un análisis doctrinario y normativo de los conceptos aplicables a acciones, participaciones, derechos representativos de capital y derechos fiduciarios, de tal forma que sea posible conocer a cabalidad el objeto de la transacción que está siendo gravada, y atribuida al sustituto del contribuyente.

Considerando que la compraventa indirecta de acciones, participaciones y derechos representativos de capital, es una de las más frecuentes operaciones a nivel comercial y societario en el Ecuador, el conocimiento del régimen tributario aplicable a dicha operación es necesario, en primer lugar, para poder determinar cuán correcta resulta actualmente su realización; determinar alternativas de regulación, si es el caso; y, adicionalmente, para que el

contribuyente principal y su sustituto tengan conocimiento y certeza sobre las obligaciones tributarias que implica este tipo de negocios.

CAPÍTULO I

LA PARTICIPACIÓN EN PERSONAS JURÍDICAS

De conformidad con lo que establece el artículo 564 del Código Civil, la persona jurídica es aquella persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente¹.

Luego, en el artículo 1957, la misma norma jurídica, al hacer referencia al contrato de sociedad o compañía, establece que dicha institución forma una persona jurídica en la cual dos o más personas estipulan poner algo en común, con el fin de dividirse entre ellos los beneficios resultantes². Este concepto es semejante al que menciona la Ley de Compañías en su artículo 1, en el cual señala que la compañía es el contrato por el cual dos o más personas unen sus capitales o industrias para emprender operaciones mercantiles y participar de sus utilidades.³

En consecuencia, una persona jurídica es, de modo general, una sociedad que atiende a una finalidad perseguida por todos quienes la integran.

Con un mejor entendimiento de que se considera como persona jurídica, sociedad o compañía, cabe considerar lo que describe a continuación de la definición de compañía, el artículo 2 de la Ley de Compañías específica. Así, la referida norma enumera los tipos de compañías que reconoce el ordenamiento jurídico ecuatoriano y, para una conveniente ratificación del nexo establecido en el párrafo anterior, aclara que éstas son personas jurídicas:

Art. 2.- Hay cinco especies de compañías de comercio, a saber:

La compañía en nombre colectivo;

La compañía en comandita simple y dividida por acciones;

La compañía de responsabilidad limitada;

La compañía anónima; y,

¹ Código Civil, artículo 564.

² Ibid., artículo 1967.

³ Ley de Compañías, artículo 1.

La compañía de economía mixta.

Estas cinco especies de compañías constituyen personas jurídicas.

La Ley reconoce, además, la compañía accidental o cuentas en participación.⁴

Ahora, si bien el término sociedad es fácilmente asimilable a una compañía mercantil por la claridad de la redacción de las normas citadas, las cuales incluso dan a entender que se tratan de sinónimos; es menester añadir una norma que, en materia tributaria, amplía el concepto de sociedad.

De este modo, el artículo 98 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala, para fines de la aplicación de dicha Ley, establece lo siguiente:

Art. 98.- Definición de sociedad.- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros⁵.

Es decir que, para efectos tributarios, que es el tema en cuestión del presente trabajo de investigación, la definición de sociedad es amplia y abarca, inclusive y por determinación expresa, el concepto de fideicomiso mercantil irrevocable.

La aclaración normativa realizada sobre la amplitud del concepto de sociedad respecto del fideicomiso mercantil irrevocable, se da a pesar de que, el Código Orgánico Monetario y Financiero, en su Libro II, Título XV, artículo 109, establece lo siguiente, al definir a dicha institución jurídica:

⁴ Ibid., artículo 2.

⁵ Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículo 98.

Art. 109.- Del contrato de fideicomiso mercantil.- Por el contrato de fideicomiso mercantil una o más personas llamadas constituyentes o fideicomitentes transfieren, de manera temporal e irrevocable, la propiedad de bienes muebles o inmuebles corporales o incorporeales, que existen o se espera que existan, a un patrimonio autónomo, dotado de personalidad jurídica para que la sociedad administradora de fondos y fideicomisos, que es su fiduciaria y en tal calidad su representante legal, cumpla con las finalidades específicas instituidas en el contrato de constitución, bien en favor del propio constituyente o de un tercero llamado beneficiario.

El patrimonio autónomo, esto es el conjunto de derechos y obligaciones afectados a una finalidad y que se constituye como efecto jurídico del contrato, también se denomina fideicomiso mercantil; así, cada fideicomiso mercantil tendrá una denominación peculiar señalada por el constituyente en el contrato a efectos de distinguirlo de otros que mantenga el fiduciario con ocasión de su actividad.

Cada patrimonio autónomo (fideicomiso mercantil), está dotado de personalidad jurídica, siendo el fiduciario su representante legal, quien ejercerá tales funciones de conformidad con las instrucciones señaladas por el constituyente en el correspondiente contrato.

El patrimonio autónomo (fideicomiso mercantil), no es, ni podrá ser considerado como una sociedad civil o mercantil, sino únicamente como una ficción jurídica capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones a través del fiduciario, en atención a las instrucciones señaladas en el contrato. (El subrayado es añadido).⁶

Cabe mencionar que la mencionada situación de que una disposición de la ley general aplicable a los fideicomisos mercantiles (Código Orgánico Monetario y Financiero), no se aplique en materia tributaria en virtud de la existencia de una disposición contenida en una Ley de esta misma materia, es posible y válida por la aplicación del principio de especialidad en una situación evidente de concurso de leyes.

⁶ Código Orgánico Monetario y Financiero, Libro II, Título XV, artículo 109.

A la participación de las personas (ya sean éstas, personas naturales o personas jurídicas) en la composición de una sociedad, la doctrina y el Derecho positivo le otorga cierta calidad y denominación, con sus correspondientes derechos y obligaciones, relacionadas con la determinación y el cumplimiento del objeto de dicha sociedad y de los resultados generados por el desempeño de la misma.

Así, en la doctrina jurídica, la ostentación de la calidad de integrante de la sociedad y la titularidad de tales derechos y obligaciones, están, atados definiciones elaboradas por la misma doctrina, las cuales, inclusive, han sido adoptadas por las legislaciones, entre ellas la legislación ecuatoriana; en definitiva, es ese el caso de las acciones y participaciones y la forma de llamar a sus portadores (accionistas y socios), las cuales difieren por las características de la sociedad de la que emanan pero en concepto, representan la misma noción.

Por otro lado, en línea con lo expuesto, se añade que la aclaración realizada respecto de la definición de sociedad y la inclusión del concepto de fideicomiso mercantil como tal, para efectos tributarios, se fundamenta en que la norma sujeta a análisis en el presente trabajo, hace referencia a la sociedad cuyos derechos representativos de capital se enajenan; en tal sentido, al considerar el fideicomiso como una sociedad, se entiende que uno de estos denominados Derechos Representativos de Capital, son los derechos derivados de la participación en un fideicomiso mercantil irrevocable, los cuales también atienden a una definición de doctrina y legislación.

1.1. Acciones y Participaciones en Compañías

Como se mencionó previamente, la legislación ecuatoriana reconoce más de dos tipos de sociedades mercantiles, entre ellas, dos de las más usuales por la frecuencia de su aplicación, son la Compañía Anónima y la Compañía de Responsabilidad Limitada.

Las mencionadas sociedades son destacadas en este trabajo en virtud de que son aquellas a las que están atados los conceptos de “*acciones*” y “*participaciones*”. No obstante, es importante resaltar que si bien los términos “*acciones*” y “*participaciones*” tienen una connotación particular de acuerdo al análisis que se realizará a continuación, no dejan de ser palabras usadas

para representar el mismo concepto de aportaciones de las personas a las sociedades o participación en éstas.

1.1.1. Las Acciones

En términos generales, como lo señala Guillermo Cabanellas, la *acción* es una de las partes o porciones en que se divide el fondo o capital de una compañía o sociedad.⁷

Sin perjuicio de esto, sobre la compañía anónima, la Ley de Compañías establece que ésta es la sociedad cuyo capital se encuentra dividido en acciones negociables y cuyos integrantes son responsables por dicha compañía hasta por el valor que representan las acciones de las cuales son titulares.⁸ Es decir que, el concepto al que está atado el ejercicio de derechos y obligaciones de los integrantes de una compañía anónima, es al de “*acción*”.

El Doctor Roberto Salgado Valdez define el término “*acción*” como el título valor representativo de capital social de una compañía anónima, que confiere a su titular los derechos de accionista.⁹

Las definiciones mencionadas, claramente demuestran que, en razón de sus características principales, que consisten en la posibilidad de que sus miembros puedan ser cualquier persona y su responsabilidad se limite al capital aportado; en el caso de la compañía anónima, el ejercicio de los derechos que le asisten al miembro de la sociedad, está depositado en un título valor que es libremente negociable en el mercado, característica es valiosa para distinguir el concepto en análisis del concepto de “*participación*”.

⁷ Guillermo Cabanellas de las Cuevas, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1993, página 10.

⁸ Ley de Compañías, artículo 143.

⁹ Roberto Salgado Valdez, *Voces conceptuales de Derecho Societario*, (Tomo I), Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015, página 1.

Sin perjuicio de lo expuesto, cabe señalar que otra sociedad en la cual la Ley de Compañías hace referencia, expresamente, al término “*acción*” como la representación del derecho del integrante de una sociedad, es la Compañía en Comandita Simple y Dividida por Acciones.

Finalmente, coincidiendo con el concepto elaborado por el jurista Cabanellas, que ha sido previamente citado, de modo general, en varias disposiciones comunes entre sociedades, la misma ley menciona a las acciones como la forma de identificar la participación de los integrantes de las sociedades mercantiles.

1.1.2. Las Participaciones

El Dr. Roberto Salgado Valdez, señala que el capital social de las compañías de Responsabilidad Limitada está dividido en “*participaciones*”.¹⁰

En el mismo sentido, la Ley de Compañías señala que en la compañía de Responsabilidad Limitada, el capital estará integrado por participaciones que podrán transferirse de acuerdo con lo dispuesto en la misma ley¹¹, las cuales, como consta más adelante, hacen la distinción entre acciones y participaciones.

En estricto sentido y en consideración a los planteamientos expuestos, la denominación “*participación*” es una forma de llamar al derecho del cual es titular el miembro de una sociedad, cuando esta sociedad es de *Responsabilidad Limitada* y tiene como característica principal la exclusividad de integración; particular que puede ser afirmado en razón del límite máximo que establece la ley para el número de miembros y de la rigurosidad que implican las transferencias de las participaciones, al tener que ser aprobadas por los demás miembros de la sociedad como consta en la siguiente norma:

¹⁰ Roberto Salgado Valdez, *Voces conceptuales de Derecho Societario*, (Tomo II), Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015, página 215.

¹¹ Ley de Compañías, artículo 92.

Art. 113.- La participación que tiene el socio en la compañía de responsabilidad limitada es transferible por acto entre vivos, en beneficio de otro u otros socios de la compañía o de terceros, si se obtuviere el consentimiento unánime del capital social.

La cesión se hará por escritura pública. El notario incorporará al protocolo o insertará en la escritura el certificado del representante de la sociedad que acredite el cumplimiento del requisito referido en el inciso anterior. En el libro respectivo de la compañía se inscribirá la cesión y, practicada ésta, se anulará el certificado de aportación correspondiente, extendiéndose uno nuevo a favor del cesionario.

De la escritura de cesión se sentará razón al margen de la inscripción referente a la constitución de la sociedad, así como al margen de la matriz de la escritura de constitución en el respectivo protocolo del notario.¹²

1.2. Los Derechos Representativos de Capital

La frase “*derechos representativos de capital*” se introdujo a la legislación ecuatoriana el 29 de diciembre de 2014, con la publicación de la Ley S/N, denominada Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, en el Registro Oficial 405.¹³

A nivel de doctrina jurídica o económica, no se evidencia de forma taxativa, una definición de lo que la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal ha denominado como “*derechos representativos de capital*”; sin embargo, la comprensión de su sentido no es compleja si se atiende al tenor literal de las palabras y al contexto normativo en que ha sido aplicada la expresión.

En dicho texto, en el artículo 10, se dispone la sustitución del entonces inciso tercero del artículo 11 de la Ley del Régimen Tributario Interno, en el cual se establecía lo siguiente:

(...) No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación de activos fijos o corrientes cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio

¹² Idib., artículo 113.

¹³ Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, artículo 5, numeral 1.

o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad (...).¹⁴

El texto citado, a partir de la reforma realizada, se encuentra vigente de la siguiente forma:

(...) No se aceptará la deducción de pérdidas por enajenación directa o indirecta de activos fijos o corrientes, acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, cuando la transacción tenga lugar entre partes relacionadas o entre la sociedad y el socio o su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, o entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.(...) (El Subrayado es añadido).

De modo general, la disposición derogada y la disposición vigente, regulan los límites de la deducción de pérdidas ocasionadas por una enajenación poco favorable de activos del sujeto pasivo; sin embargo, el cambio específico que se realiza con la reforma, es la adición en el detalle de los activos de propiedad del sujeto pasivo, que pudieron ser enajenados generando una pérdida.

De forma puntual, los activos que han sido añadidos son: acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital; dando a entender, por la redacción de la norma, específicamente por el hecho de que, luego de enumerar “*acciones y participaciones*” y antes de la frase “*derechos representativos de capital*”, se inserta la frase “*y otros*”; que los conceptos que enumera (acciones y participaciones) son tipos de derechos representativos de capital.

De la misma forma, del sentido natural de los términos, es posible comprender que el legislador buscó una forma de abarcar a aquellos derechos que importan una determinada inversión de bienes o recursos (capital) del sujeto pasivo. En este sentido, además de las acciones y participaciones en sociedades mercantiles por su naturaleza, también se puede definir como derechos representativos de capital a los derechos fiduciarios que emanan de la calidad de

¹⁴ Ley del Régimen Tributario Interno vigente hasta el 28 de diciembre de 2014, artículo 10.

beneficiario de un negocio fiduciario, y en general, a los derechos que permiten la participación en cualquier tipo de sociedad (según la definición tributaria), independientemente de su naturaleza, y el nombre que ésta adopte, en donde podemos mencionar a las Asociaciones en Cuentas en Participación, Sociedades de Hecho, Consorcios, entre otras.

Sin perjuicio de lo antedicho, en el desarrollo de la presente investigación, se realizará el análisis mencionando en la terminología a las acciones, participaciones y derechos fiduciarios como los ejemplos más distintivos de los mencionados derechos representativos de capital.

1.2.1. Los Derechos Fiduciarios

A fin de entender la concepción de “*derecho fiduciario*”, es menester revisar brevemente la concepción de los negocios fiduciarios.

Los negocios fiduciarios, por su naturaleza, son negocios de confianza celebrados mediante la suscripción de un contrato. Nacen de la necesidad de una persona (natural o jurídica) de llevar a cabo actividades que, por no poder o por no tener disposición de realizarlas por su cuenta, requiere de un tercero que cumpla con las instrucciones que éste le va a dar en el contrato.

De conformidad con la clasificación que realizan la doctrina y la legislación ecuatoriana, los negocios fiduciarios que pueden celebrarse son el encargo fiduciario y el fideicomiso mercantil irrevocable.

Cuando las mencionadas actividades de administración realizadas por un tercero, implican la administración de bienes sin que éstos dejen de pertenecer a su titular, el negocio fiduciario a celebrar se denomina Encargo Fiduciario; y, por otro lado, cuando la intención de quien constituye el negocio es despojarse del dominio de los bienes y transferirlos a un patrimonio autónomo distinto e independiente respecto de su patrimonio, del de quien realiza la administración (fiduciario) y del de terceros, el negocio fiduciario que debe celebrarse es un fideicomiso mercantil irrevocable.

En este sentido, el Código Orgánico Monetario y Financiero, en su Libro II, Título XV, artículo 112, establece la siguiente definición de negocios fiduciarios:

Art. 112.- De los negocios fiduciarios.- Negocios fiduciarios son aquéllos actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos para que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del constituyente o de un tercero. Si hay transferencia de la propiedad de los bienes el fideicomiso se denominará mercantil, particular que no se presenta en los encargos fiduciarios, también instrumentados con apoyo en las normas relativas al mandato, en los que sólo existe la mera entrega de los bienes.¹⁵

Por el objeto, la finalidad y las instrucciones reflejados en los negocios fiduciarios, y por los correspondientes derechos y obligaciones que se generan a la suscripción de los respectivos contratos, sus intervinientes han sido debidamente identificados, tanto por la doctrina, como por la legislación ecuatoriana. Así, la persona que da lugar al negocio en cuanto requiere de la asistencia del tercero en la administración del mismo, se denomina Constituyente, por ser quien origina o constituye el encargo fiduciario o fideicomiso mercantil irrevocable. Luego, la persona que se encargará de cumplir las instrucciones del constituyente y, en general, administrar el negocio, se denomina Fiduciario, quien por mandato de la ley, debe ser una sociedad anónima con determinadas características, sujeta al cumplimiento de las disposiciones normativas en materia de Mercado de Valores.

Finalmente, la persona en favor de quien se realiza la administración fiduciaria, es el Beneficiario, cuya definición legal se cita a continuación:

Art. 116.- Beneficiarios.- Serán beneficiarios de los fideicomisos mercantiles o de los encargos fiduciarios, las personas naturales o jurídicas privadas, públicas o mixtas, de derecho privado con finalidad social o pública, nacionales o extranjeras, o entidades dotadas de personalidad jurídica designadas como tales por el constituyente en el contrato o posteriormente si en el contrato se ha previsto tal atribución. Podrá designarse como beneficiario del fideicomiso mercantil a una persona que al momento de la constitución del mismo no exista pero se espera que exista. Podrán existir varios

¹⁵ Código Orgánico Monetario y Financiero, Libro II, Título XV, artículo 112.

beneficiarios de un contrato de fideicomiso, pudiendo el constituyente establecer grados de preeminencia entre ellos e inclusive beneficiarios sustitutos.¹⁶

A falta de estipulación, en el evento de faltar o ante la renuncia del beneficiario designado y, no existiendo beneficiarios sustitutos o sucesores de sus derechos, se tendrá como beneficiario al mismo constituyente o a sus sucesores de ser el caso.

Queda expresamente prohibida la constitución de un fideicomiso mercantil en el que se designe como beneficiario principal o sustituto al propio fiduciario, sus administradores, representantes legales, o sus empresas vinculadas.

Como se describe en el artículo respectivo, el beneficiario puede ser cualquier persona natural o jurídica que sea designada como tal en el respectivo contrato constitutivo (con las restricciones que la misma norma determina), o si por el contrario, no ha sido designado de manera expresa, se considera que el constituyente es el beneficiario del negocio por presunción de ley.

Considerando que el beneficiario es la persona en favor de quien se realiza la administración fiduciaria, se puede colegir que ésta es titular de ciertas prerrogativas para exigir el cabal cumplimiento de las instrucciones fiduciarias y, en general, de los términos y condiciones pactados en el contrato de encargo fiduciario o fideicomiso mercantil.

A estas prerrogativas se les ha denominado en la doctrina y en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, como Derechos Fiduciarios.

Entonces, si por el objeto del negocio fiduciario, el beneficiario tiene derecho a percibir algún bien o recurso que pudiera ser cuantificado en términos económicos, se puede concluir que los derechos fiduciarios que le permiten exigir tal percepción, se subsumen a la definición de derechos representativos de capital.

Sin embargo, si bien los derechos fiduciarios pueden representar un beneficio económico, es importante señalar que, por disposición normativa, sobre la ostentación de la calidad de beneficiario, la fiduciaria sólo podrá emitir una suerte de certificación a la que la Codificación de Resoluciones expedidas por el Consejo Nacional de Valores denomina “*Constancia*

¹⁶ Idib., artículo 116.

Documental". Así mismo, la norma advierte que la Constancia Documental, de ninguna manera se constituye en certificado de un valor y, por tanto, no es susceptible de ser negociada ni ofertada mediante oferta pública¹⁷, particular que es importante conocer a fin de diferenciar este tipo de derecho representativo de capital, de las acciones, por ejemplo.

¹⁷ Codificación de las Resoluciones expedidas por el Consejo Nacional de Valores, Título V, Capítulo I, Sección IV, artículo 12.

CAPÍTULO II

GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Con la finalidad de poder concebir de manera adecuada la significación de la figura del sustituto del contribuyente, sobre el cual versa la presente disertación, resulta necesario analizar ciertas definiciones e instituciones jurídicas que se constituyen como la base de la posibilidad de la existencia de los impuestos. Así, se analizarán las nociones de obligación tributaria, hecho generador, tributos, entre otros.

2.1. La Obligación Tributaria

El autor Margain Manatou define a la obligación tributaria como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, sujeto activo, exige de un deudor, sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, la cual puede ser, excepcionalmente, en especie.¹⁸

Giuliani Fonrouge realiza una definición más amplia sobre la denominada “*obligación tributaria*” y afirma que el contenido de la misma es la realización de una prestación jurídica patrimonial, consistente en una obligación de dar o de entregar determinadas sumas de dinero; o, en su defecto, dar o entregar cantidades de cosas en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie; entrega realizada con la finalidad de que el Estado cumpla sus cometidos.¹⁹

El artículo 15 del Código Tributario ecuatoriano define la obligación tributaria como el vínculo jurídico personal existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en

¹⁸ Emilio Margain Manatou, *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, México Ed. Porrúa, Tercera Edición, 2000, p. 267.

¹⁹ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, Volumen I*, Buenos Aires, Ed. Depalma, Tercera Edición, 1976, p.349.

dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley²⁰.

De las definiciones expuestas, se colige que, en lo principal, la relación tributaria es la que se genera entre el Estado (a través de sus dependencias recaudadoras, más allá de que pertenezcan al gobierno central o seccional, vg. Servicio de Rentas Internas o Gobiernos Autónomos Descentralizados, respectivamente) y la sociedad civil, en virtud de la cual ésta última debe cumplir con obligaciones que contribuyen al financiamiento del Estado. En la práctica, cabe señalar que ciertas obligaciones pueden derivar en el cumplimiento de formalidades y no necesariamente en el pago de un valor económico.

Respecto de las definiciones descritas, el autor Rodrigo Patiño Ledesma señala que existen tres aspectos importantes que se desprenden de ella.²¹

- a. El primero de ellos, que la relación tributaria es una relación de Derecho, por cuanto tiene su origen en el mandato de una norma jurídica.
- b. Luego, que la naturaleza de la referida relación es de carácter personal, en contraste con las relaciones de naturaleza real, toda vez que la relación se desarrolla entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y el contribuyente, y se origina por el cumplimiento de los presupuestos normativos en los que incurre el referido contribuyente.
- c. Finalmente, que la relación existente es obligatoria porque, como se mencionó, proviene de un mandato normativo, y no de la voluntad de los sujetos de la relación.

Habiendo determinado la naturaleza de la obligación tributaria como un deber ineludible de los contribuyentes, es necesario determinar el momento en que debe cumplirse con tal deber.

²⁰ Código Tributario, artículo 15.

²¹ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2006, p.57.

2.2. El Hecho Generador

Denominado por Dino Jarach como "*presupuesto de hecho*" o "*hecho imponible*"²².

El Código Tributario en su artículo 16, lo define como "*el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo*", determinando así que, el hecho generador se constituye como el momento del nacimiento de la obligación tributaria.

En tal sentido, el hecho generador es el supuesto fáctico o la descripción de los hechos que deben concurrir, con la finalidad de dar lugar al nacimiento de la obligación tributaria del contribuyente o sujeto pasivo, a favor del sujeto activo. En consecuencia, el hecho generador describe las circunstancias que dan lugar a la obligación y, por tanto, es también el determinante de la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo con el sujeto activo para que se entienda satisfecha la obligación.

Para que el hecho generador de un tributo se constituya como tal y determine su nacimiento, Rodrigo Patiño Ledesma²³ señala que deben reunirse los siguientes elementos:

- a.** Elemento objetivo o material: consiste en la descripción de la situación objetiva que, al presentarse, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria; este elemento involucra la descripción del sujeto pasivo, tiempo y lugar en que debe presentarse la situación objetiva descrita.
- b.** Base imponible y cuantía: considerando que el acaecimiento del hecho generador da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es necesario que la descripción de cómo debe realizarse su cumplimiento, forme parte del presupuesto normativo. De esta manera, debe constar la base imponible que es el modo del que se vale la norma para determinar la capacidad contributiva del sujeto pasivo y los límites de la realización de la prestación tributaria; y, la cuantía que sirve

²² Dino Jarach, *El Hecho Imponible*", Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 1996, p.68. En, Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2006, p.57.

²³ Dino Jarach, p.25.

para establecer el monto real de la imposición que se va a aplicar a la mencionada base imponible.

Es necesario destacar que la importancia de conocer el hecho generador en el análisis del presente trabajo, radica en la identificación y relación que debe existir entre el hecho fáctico por el cual se realiza una imposición y la persona natural o jurídica que cumplirá con la obligación derivada de que se incurra en dicho hecho.

2.3. Los Tributos

Como lo define José Vicente Troya Jaramillo, en su obra, *Manual de Derecho Tributario*, el tributo es la institución jurídica propia de la rama del Derecho Tributario y se constituye como el instrumento de la política fiscal y la principal fuente de ingresos del Estado.²⁴

Con la consideración previa de lo que es la obligación tributaria, es sencillo concluir en que el tributo es el instrumento en el que se configura y refleja dicha obligación, que de modo general, representa el pago de una prestación pecuniaria por parte del sujeto pasivo en favor del Estado, con el objeto de generar recursos para el mismo.

Sin perjuicio de lo expuesto, se aclara que por la forma y las circunstancias en que nace y se exige el cumplimiento del pago de la obligación tributaria, y además, la actitud del Estado respecto del momento del cobro de la prestación pecuniaria, el tributo puede manifestarse de las siguientes formas.

- a. Cuando la prestación a favor del Estado se realiza sin que exista contraprestación alguna por parte de éste, el tributo se manifiesta a través de un *impuesto*, el cual, como su nombre lo indica, es producto de una mera imposición (vg. Impuesto a la Renta, el cual grava los ingresos percibidos sin que, de manera previa al cobro de la imposición, exista ninguna actitud del Estado frente a dichos ingresos como por ejemplo, contribuir a generarlos).

²⁴ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, Primera Edición, 2014, p.11.

Art. 1.- Objeto del impuesto.- Establécese el impuesto a la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la presente Ley.²⁵

- b. Por otro lado, cuando el tributo es producto del pago de un servicio público que puede ser o no requerido por el administrado o sujeto pasivo, se trata de una *tasa* (vg. La tasa que cobran los Municipios de Quito y Guayaquil, a cambio de la prestación de servicios aeroportuarios, entre ellos, por ejemplo, los servicios de carga, atención a aeronaves, aviación ejecutiva y operación de vuelos).

Art. 1.- Las municipalidades de Quito y de Guayaquil y aquellas que fueren autorizadas mediante Decreto Ejecutivo a construir, administrar y mantener aeropuertos en sus respectivas jurisdicciones; crearán, regularán, reformarán, fijarán, recaudarán y suprimirán las tasas y derechos por servicios aeroportuarios; mediante ordenanzas dictadas de conformidad con la Ley de Régimen Municipal, sin que para ello se requiera de la autorización previa de la Dirección General de Aviación Civil ni del Consejo Nacional de Aviación Civil.²⁶

- c. El tributo en el que incurre el sujeto pasivo cuando está realizando el pago por el aumento del valor de sus bienes como producto de la ejecución de obras y/o servicios públicos, es la *contribución especial* (vg. la contribución especial que se cobra en el cantón Daule por obras de infraestructura realizadas).

Art. 3.- De conformidad con lo establecido en el artículo 3 de la Ordenanza que regula la determinación y cobro de la contribución especial de mejoras, por la construcción de obras efectuadas por la Ilustre Municipalidad del Cantón Daule, el valor de la contribución especial de mejoras se determinará teniendo como base el costo de las obras públicas detalladas en el Art. 2 de la mencionada ordenanza, que cauce beneficios a los

²⁵ Ley del Régimen Tributario Interno, artículo 1.

²⁶ Decreto N° 2589 (Tasas y Derechos por Servicios Aeroportuarios de las Municipalidades de Quito y de Guayaquil), artículo 1.

inmuebles, entre los cuales, y a prorrata se fijarán las tasas de retorno que hagan posible la recuperación de la inversión municipal.²⁷

La mencionada clasificación no sólo se ve reflejada en los ejemplos citados, que han sido tomados del ordenamiento jurídico ecuatoriano, sino que, la misma norma jurídica, de forma breve, hace referencia a ella en el artículo 1 del Código Tributario²⁸.

Art. 1.- **Ámbito de aplicación.**- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán 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.

Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora. (El subrayado es añadido).

Al ser la aplicación de la figura del sustituto en relación con el Impuesto a la Renta que grava la enajenación directa o indirecta de derechos representativos de capital, en el desarrollo del presente trabajo, se analizará con mayor énfasis únicamente el impuesto dentro de los tributos mencionados.

2.4. El Impuesto

Dentro del género de los tributos, existen varias manifestaciones de los mismos, los cuales se diferencian entre ellos por la naturaleza y circunstancias de su origen y la actitud del sujeto activo frente a la misma. Así, el impuesto se constituye como la especie que se caracteriza porque su naturaleza manifiesta que es una obligación exigida sin que exista de por medio una contraprestación por parte de la administración del Estado, por tanto, éste puede exigir su

²⁷ Reglamento de Pago de las Contribuciones Especiales de Mejoras, por la Construcción de Obras Efectuadas por la Ilustre Municipalidad del Cantón Daule, artículo 3.

²⁸ Código Tributario, artículo 1.

cumplimiento sin que sea necesario que el Estado genere un beneficio en favor de quien está obligado.

El Diccionario Jurídico Cabanellas define al *Impuesto* como la contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas²⁹.

Por otro lado, el autor Juan Martín Queralt, ampliando la definición descrita e incluyendo al sujeto pasivo en su definición de este tributo, señala con precisión que el impuesto constituye la categoría tributaria por antonomasia, toda vez que el hecho imponible de los impuestos pone de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o, la adquisición o gasto de la renta. En todo caso, adicionalmente, aclara que la manifestación de capacidad económica, la titularidad de un patrimonio, o la adquisición o gasto de renta, no son variables privativas del impuesto, sino que deben ser comunes a todas las categorías tributarias³⁰.

Cabe rescatar de la definición realizada por Juan Martín Queralt, el énfasis que realiza sobre el hecho de que, tanto el impuesto como la tasa y la contribución especial, deben considerar la capacidad económica y la titularidad de patrimonio como características de su configuración; las cuales, a criterio del presente trabajo, son fundamentales. Esta consideración obedece a que, si bien las características mencionadas son propias del contribuyente como realizador del hecho generador, no deben ser ajenas a cualquier tercero que, sin ser contribuyente pero sí sujeto pasivo en otra calidad, esté obligado a cumplir con la prestación de la obligación tributaria que se le impute.

²⁹ Guillermo Cabanellas De Torres, op.cit., p.212.

³⁰ Juan Martín Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Ed. Tecnos, Décimo Octava Edición, 2007, p.82.

2.5. El Sujeto Pasivo

A decir de Ramón Valdés Costa en su obra *Curso de Derecho Tributario*, el sujeto pasivo es la persona que está obligada al pago, independientemente de la relación que éste tenga con la razón de ser del tributo y su finalidad.³¹

Acerca de la categoría de sujeto pasivo, el artículo 24 del Código Tributario, expresamente señala lo siguiente:

Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se consideran también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.³²

Para efectos del análisis y comprensión de quién es el sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria, tanto la definición doctrinaria como aquella que consta en la ley, que han sido previamente citadas, dejan establecido de forma clara, que la persona (natural o jurídica) denominada como sujeto pasivo, es aquella que cumple finalmente con la obligación de realizar el pago de un tributo.

Bajo esta definición y con atención a lo que determina la ley, sujetos pasivos de una obligación tributaria pueden ser: el contribuyente y/o el responsable. Esto significa que puede concebirse al sujeto pasivo como el género, mientras que el contribuyente y el responsable pueden ser considerados como dos especies distintas dentro de dicho género.

³¹ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Euros Editores S.R.L., Cuarta Edición, 2016, p.356.

³² Código Tributario, artículo 24.

2.5.1. El Contribuyente

Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas.

Según lo establece el artículo 25 del Código Tributario, el “*contribuyente*” es la persona a la que por imposición de la ley, se le atribuye una prestación tributaria, una vez que se ha verificado el acaecimiento del hecho fáctico que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. En la misma línea, con el objeto de diferenciar al contribuyente del responsable, como se realizará más adelante en este trabajo; en su texto “Curso de Derecho Tributario, Ramón Valdés Costa señala que el Contribuyente es el “*responsable por una deuda propia*”³³, ratificando lo expuesto por la ley, en cuanto el contribuyente es la persona sobre la que recaen los hechos que dan lugar a la generación del tributo.

Así mismo, el articulado referido aclara que a pesar de que el contribuyente realice la traslación del pago del impuesto a terceros (entendiéndose que esto derive de un acuerdo privado), no perderá su calidad de contribuyente. Esto tiene asidero en el hecho de que, por jerarquía normativa, la ley está por sobre cualquier acuerdo entre privados y, por tanto, si no es la misma ley que regula un tributo, quien permite que el contribuyente sea la persona que incurre en la realización del hecho generador u otra, como producto de una disposición legal o un acuerdo particular, no es exigible que una persona distinta a quien se identifica como contribuyente, sea quien asuma la carga del tributo.

Sobre esto último, inclusive cabe señalar que, conforme se desprende de diversas normas inmersas en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, si un tercero es quien asume dicha carga, éste tendrá derecho de solicitar al obligado el resarcimiento o reivindicación del pago realizado, mediante las acciones que el ordenamiento jurídico otorgare para el efecto.

³³ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Euros Editores S.R.L., Cuarta Edición, 2016, p.357.

Un ejemplo de lo señalado acerca de la posibilidad de traslación del pago de un impuesto es el que se detalla a continuación. El artículo 501 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización determina que los sujetos pasivos del Impuesto a los Predios Urbanos, son los propietarios de predios ubicados dentro de los límites de las zonas urbanas³⁴, sin añadir disposición alguna que equivalga a una salvedad o alternativa al respecto, sino que, por el contrario, dejando de forma expresa la determinación de quién es el contribuyente y, por tanto, quién es el único al que se puede exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.

A pesar de lo establecido en la norma, en la práctica de la celebración de contratos de arriendo o comodato de bienes inmuebles, los propietarios de los bienes (que son contribuyentes de acuerdo a la ley) suelen pactar con su contraparte (beneficiarios del uso de los inmuebles), que sean éstos últimos quienes incurran en los pagos del Impuesto a los Predios Urbanos, y de hecho, así se lleva a cabo; es decir que, quien acude al respectivo gobierno autónomo descentralizado a realizar el pago del impuesto, es el arrendador o comodante. Sin embargo, si el beneficiario del uso del inmueble no cumpliera con el pago en determinado momento, el sujeto activo se dirigirá contra el propietario del inmueble, por ser el único identificado como contribuyente en la norma que regula el impuesto y porque ésta no permite que el impuesto sea exigible a un tercero distinto a él.

Lo que sucede en la práctica con el Impuesto a los Predios Urbanos, permite ejemplificar que, si la ley no permite un punto de quiebre, no es posible que el sujeto activo del impuesto se dirija hacia un tercero como contribuyente de dicho impuesto.

En el sentido contrario, o como ejemplo de una disposición que reconoce la posibilidad de que un impuesto sea asumido por un tercero, el artículo 558 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, vigente hasta el 31 de diciembre de 2016³⁵, regulaba la posibilidad de que por acuerdo privado, en el pago del Impuesto a las Utilidades en la Transferencia de Predios Urbanos y Plusvalía de los mismos, el contribuyente pueda ser el

³⁴ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, artículo 501.

³⁵ Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

tradente, o el beneficiario de la transferencia de dominio o adquirente, sin que exista derecho de repetición para el mencionado beneficiario de la transferencia o adquirente, en caso de que el pacto sea que éste pague el impuesto y así se realizare efectivamente. Por esta imposibilidad de que haya repetición, se confirma la posibilidad de que la calidad de contribuyente sea de un tercero que, en principio, parece ser que no está obligado por no estar atado con la descripción de la persona que realiza el hecho generador, pero que sí lo está porque la ley está realizando una remisión a una convención para determinar quién es el contribuyente del impuesto.

A continuación de detalle de forma textual la norma mencionada.

Art. 558.- Sujetos pasivos.- Son sujetos de la obligación tributaria a la que se refiere este capítulo, los que como dueños de los predios, los vendieren obteniendo la utilidad imponible y por consiguiente real, los adquirentes hasta el valor principal del impuesto que no se hubiere pagado al momento en que se efectuó la venta.

El comprador que estuviere en el caso de pagar el impuesto que debe el vendedor, tendrá derecho a requerir a la municipalidad que inicie la coactiva para el pago del impuesto por él satisfecho y le sea reintegrado el valor correspondiente. No habrá lugar al ejercicio de este derecho si quien pagó el impuesto hubiere aceptado contractualmente esa obligación.

Para los casos de transferencia de dominio el impuesto gravará solidariamente a las partes contratantes o a todos los herederos o sucesores en el derecho, cuando se trate de herencias, legados o donaciones.

En caso de duda u oscuridad en la determinación del contribuyente de la obligación, se estará a lo que dispone el Código Tributario. (El subrayado es propio).

2.5.2. El Responsable

Expresamente, el Código Tributario señala:

26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos.

De la forma en que Ramón Valdés Costa ha determinado que el contribuyente es el responsable por una deuda propia, se ha referido al responsable como aquel que es responsable (valga la redundancia) por una deuda ajena³⁶.

Como se mencionó previamente, el denominado “*Responsable*”, si bien sí se constituye como sujeto pasivo por disposición de la ley, no es contribuyente porque no es en quien se verifica en su persona el hecho generador del impuesto. La naturaleza de su obligación es una imposición de la ley que, como podrá determinarse más adelante, suele tener como tendencia, una relación lógica entre contribuyente, responsable y tributo.

En los artículos 27, 28 y 29 del Código Tributario se señalan qué personas son responsables para efectos tributarios.

Art. 27.- Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación:

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.

³⁶ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Euros Editores S.R.L., Cuarta Edición, 2016, p.357.

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión.³⁷

El primer grupo de personas responsables, son aquellos que ostentan la representación legal de personas naturales o jurídicas incapaces, cuando éstos últimos son quienes se constituyen como contribuyentes.

Toda vez que un representante legal conoce los bienes de su representado, la actividad que éste desempeña, y administra el resultado de su actividad y/o de la explotación de dichos bienes, es fácil entender por qué la ley determina que sea este representante legal quien responda por las obligaciones tributarias de su representado, pues es conocedor y generador de todo lo que conlleva a la generación de obligaciones tributarias.

Entonces, si bien la carga económica del hecho generador, recae sobre las personas incapaces que determina la ley, como son algunos de ellos: los menores no emancipados, las personas jurídicas, los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, las sociedades de hecho o de derecho en liquidación, etc., la persona que está obligada a respaldar el cumplimiento de las obligaciones tributarias es su representante. Sin embargo, con el objeto de no extender la responsabilidad de dicho representante legal, de tal forma que afecte su patrimonio de forma excedida e injusta porque podría ser sucesor de la administración de terceros, la ley limita su responsabilidad al valor de los bienes administrados y al valor de las rentas generadas en el período de su administración.

Art. 28.- Responsable como adquirente o sucesor.- Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes:

1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior;
2. 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, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes;
3. Las sociedades que sustituyan

³⁷ Código Tributario, artículo 27.

a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto; 4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y, 5. 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.

La responsabilidad señalada en los numerales 1 y 2 de este artículo, cesará en un año, contado desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia.

Luego, el segundo grupo de responsables que están determinados en el artículo 28 del Código Tributario ecuatoriano, recoge en la categoría de responsables a las personas que se encuentran adquiriendo bienes y que, por lo tanto, deben cumplir con las obligaciones de aquellos que transfirieron dichos bienes sin haber cumplido con las obligaciones tributarias que se encontraban generadas.

El primero de los responsables en esta categoría, es aquel que haya adquirido bienes raíces. La responsabilidad en este caso, recae sobre el responsable por el tiempo de dos años, el año en que ocurrió la transferencia y el año inmediatamente anterior. Si bien el hecho de que el comprador de un bien inmueble deba incurrir en el pago del impuesto a los predios urbanos (por ejemplo) del año anterior al que adquirió el bien, se podría considerar injusto, es comprensible que la ley ate como responsable al adquirente por cuanto no existen más personas que pudieran intervenir en la relación jurídica y que posibiliten que la obligación tributaria sea cumplida.

En la práctica, es importante conocer que existen ciertos impuestos, cuyo administrador ha previsto evitar que se mantengan impagos en las diferentes transacciones que puedan darse. Así, el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito no permite la transferencia de bienes inmuebles sin previa verificación de estar al día en el Impuesto a los Predios Urbanos del año de la transferencia. De esta forma se procura mitigar de cierta forma la posibilidad de que el inmueble cambie de propietario con obligaciones pendientes de pago.

La segunda posibilidad de transferencia de bienes consiste aquella en que se enajena negocios o empresas; situación en la cual el adquirente es responsable por los tributos adeudados hasta

por tres años correspondientes al año de la transferencia y dos años anteriores a éste. Nuevamente, con el objeto de que el responsable no tenga una obligación ilimitada, la ley aclara que la responsabilidad es por el valor de los bienes adquiridos en la compra del negocio o la empresa.

En una categoría semejante a la anterior, pero limitada para las personas jurídicas, la tercera posibilidad es aquella en la que el responsable es una sociedad que sustituye a otra adquiriendo sus activos y pasivos, por los diferentes medios que la legislación societaria faculta, es decir, por fusión, transformación, absorción u otra forma. En este caso, al sustituir una sociedad a otra en sus activos y pasivos, tiene mucho sentido que la sustituta sea responsable por todas las obligaciones tributarias pendientes de cumplimiento y sin limitación alguna (ya que la ley no establece algo al respecto); ya que, no se trata de una compra selectiva sino de una sustitución integral.

En la cuarta categoría se encuentran los sucesores universales del causante, es decir, aquellos que por ley o por designación del causante, son los llamados a heredar la universalidad de sus activos y pasivos. Al respecto, cabe informar que la calidad de heredero no abarca a toda persona que reciba bienes que han sido dejados por un causante, sino que, los herederos son aquellos que por ley o testamento, son designados como aquellos que ocuparán el puesto del causante en general; por otro lado, existe otro grupo de personas que puede llegar a recibir bienes dejados por el causante pero que no son llamados por su voluntad o por la ley a representar la figura de quien falleció, sino que, sólo serán beneficiarios de bienes específicos. Estas personas son los llamados *legatarios*, quienes están inmersos en la disposición de la quinta categoría junto con los beneficiarios de donaciones.

En los dos casos, la aceptación de herencia, donaciones o legados, implica el ser responsable por los tributos adeudados derivados de los bienes recibidos; en consecuencia, la única forma de no incurrir en dicha responsabilidad, es repudiar o rechazar los bienes dispuestos por terceros en su favor.

El artículo 29 establece los siguientes responsables:

Art. 29.- Otros responsables.- Serán también responsables:

1. Los agentes de retención, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello.

Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados,

2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales 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; y,

3. 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.

De la descripción de los artículos 27, 28 y 29, las categorías de responsables que corresponden a los agentes de retención y percepción, son posiblemente las más sensatas, por decirlo de algún modo, por cuanto son personas que no requieren erogar valores que debieron corresponder a terceros.

De modo más puntual, cuando una persona debe realizar un pago por el que debe incurrir en el Impuesto al Valor Agregado (por ejemplo), conoce que el valor a erogar contiene el valor de la prestación y el valor de la imposición tributaria y, por tanto, debe tener los recursos para incurrir en dichos conceptos. Si esta persona es un agente de retención, únicamente no entrega el dinero de la imposición a un tercero pero sabe que dicho valor retenido no constituye un ingreso para sí, sino que, en lugar de entregar el impuesto a un tercero recaudador, debe entregarlo directamente al sujeto activo del impuesto.

Así mismo, cuando el responsable es un agente de percepción, al realizar el cobro de una prestación que incluye el mismo impuesto mencionado, ya está recibiendo el importe del impuesto y, por tanto, es sólo responsable de trasladarlo al sujeto activo.

En los dos casos, la única forma en que el responsable deba erogar recursos propios para cubrir el impuesto, es que habiendo retenido y recibido (según corresponda), haya dispuesto del mismo sin considerar la obligación que tenía de trasladarlo al Estado.

El agente de retención descrito en el artículo 29, literal 1, inciso segundo, cuando corresponde a los herederos y los albaceas, en el caso de herencias y legados correspondientemente, también resulta una figura sensata puesto que, el heredero, siendo quien recibe los bienes del causante, deberá asumir el impuesto correspondiente con cargo a los bienes heredados; y, por otro lado, el albacea, si bien es un tercero ajeno, terminará su responsabilidad con el término del encargo de los bienes.

3. 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.

Finalmente, el último responsable descrito es el sustituto del contribuyente, el cual se define como la persona que debe reemplazar al contribuyente en la prestación de la obligación tributaria.

CAPÍTULO III

EL SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE

Esta ficción jurídica tiene su origen en la legislación alemana, habiéndose extendido luego a Italia y España, de donde Latinoamérica luego toma el concepto para su aplicación.³⁸; por tal razón, en el presente capítulo, además de hacer una descripción de la definición del Sustituto del contribuyente, se realizará una revisión a los casos y la forma en que se aplica esta figura jurídica en legislaciones comparadas.

3.1. Descripción del Sustituto del Contribuyente

A decir del Diccionario de la Real Academia Española, un sustituto es la persona que hace las veces de otra³⁹. En tal sentido, en concordancia con lo que establece el Código Tributario, es el sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley, está obligado a cumplir una obligación tributaria en lugar del contribuyente, quien es el que da lugar al acaecimiento del hecho generador; en tal sentido, siendo que el sustituto cumple con la obligación haciendo las veces del contribuyente, debe cumplir también con las obligaciones formales inherentes a la mencionada obligación tributaria.

La legislación italiana da una definición semejante a la expuesta, señalando que el sustituto es el que por fuerza de la ley, está obligado al pago de impuesto en lugar de otros, por hechos y situaciones referidos a ellos⁴⁰.

En razón de su concepto y de la descripción que la ley realiza, se puede concluir y señalar que las funciones fundamentales del sustituto son:

³⁸ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Euros Editores S.R.L., Cuarta Edición, 2016, p.395.

³⁹ Real Academia Española: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=Yq4GFfC>. Internet. Acceso: 15 de mayo de 2017.

⁴⁰ Decreto 600/73 de Italia.

a. Facilitar las actuaciones recaudatorias de la Administración.

Esta función en realidad puede también atribuirse a los responsables en términos generales, sin embargo, el sustituto, al estar obligado inmediatamente, es decir, al tener que cumplir la obligación como si fuera el contribuyente sin que sea necesario que éste último se rehúse o incumpla con el pago, cumple con este fin de mejor manera en comparación con los demás responsables.

b. Garantizar el pago del tributo.

El contribuyente sustituto, al ser un sujeto solidario respecto de la deuda del obligado principal, garantiza el pago del tributo y, en tal sentido, esto conlleva a la generación de los siguientes efectos respecto de la obligación:

- Que se deba la prestación íntegra y no tan sólo una fracción de ella.
- Que la solidaridad se extienda a toda la deuda tributaria y a los deberes formales.
- Que el acreedor o sujeto activo pueda dirigirse a éste como obligado.
- Que el pago realizado por el sustituto, extinga la obligación.

La doctrina europea considera la existencia de dos tipos de sustitución⁴¹:

- a.** La sustitución privativa, que es la que conocemos como sustitución pura y simple del lugar del contribuyente como obligado.
- b.** La sustitución acumulativa, que es la equivalente a la aplicación del concepto de agencia de retención.

En línea con lo expuesto, la doctrina tradicional considera al agente de retención como el ejemplo más adecuado de sustitución tributaria. Sin embargo, la doctrina moderna manifiesta que, por el contrario, el agente de retención es concepto distinto al del sustituto, en virtud de que el agente de retención tiene una obligación independiente de la del contribuyente.

⁴¹ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Euros Editores S.R.L., Cuarta Edición, 2016, p.397.

Cabe señalar que el manifiesto de la doctrina moderna concuerda con el análisis previamente realizado al haber tratado la figura del responsable, ya que, este trabajo considera que el agente de retención es un buen ejemplo de responsable tributario mas no del sustituto tributario, al menos de la forma en que se aplica en la legislación ecuatoriana, como se explicará más adelante.

3.2. El sustituto en la legislación argentina

La figura del sustituto del contribuyente fue insertada en las normas procesales de Argentina, mediante la expedición de la Ley 25795, publicada en el Boletín Oficial (equivalente argentino del Registro Oficial ecuatoriano) del 17 de noviembre de 2003, que reformó la Ley N° 11683 de Procedimiento Tributario.

La previamente citada Ley N° 11683, fue reformada mediante la inserción de un artículo bajo la titulación de “*Responsables del cumplimiento de la deuda ajena*”⁴². Esta reforma establecía que, además del contribuyente, también están obligados a pagar tributo al Fisco, los responsables sustitutos del contribuyente, de conformidad con los términos y condiciones de la legislación que se desarrollare para el efecto.

Si bien en la norma referida de la legislación argentina, no se definió de manera expresa y puntual a la institución jurídica del sustituto, por el contenido del resto de disposiciones al respecto y por la forma de aplicación de la misma en el resto del ordenamiento jurídico (que se detalla más adelante), se puede concluir que la definición anotada en el presente trabajo de investigación, acerca de esta figura, es acertada y coincide con el criterio de la normativa argentina; es decir, aquella en la que se concibe al sustituto del contribuyente como la persona que desplaza al contribuyente como obligado principal en la relación tributaria entre éste y el

⁴² Rubiolo, Rubén Miguel. *Responsabilidad Sustituta, naturaleza, su evolución en la legislación fiscal argentina y comparada. Posibilidad de utilización de saldos a favor para la cancelación de obligaciones derivadas de la sustitución*. Internet. www.rubioloyasociados.com.ar/esp/publi-sustituto.html. Acceso: 18 de mayo de 2017.

Estado, y lo reemplaza en el deber de cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales.

A continuación se describen ejemplos sobre la forma de aplicación de la figura del sustituto del contribuyente en la legislación argentina:

a. IMPUESTO SOBRE LOS PREMIOS:

En la legislación argentina existe un impuesto denominado “Impuesto a los Premios de Sorteos y Concursos Deportivos”, establecido por la Ley 20.630.⁴³

El hecho generador del mencionado impuesto es la obtención de premios en juegos de sorteos como loterías, rifas, y concursos de predicciones deportivas, con lo cual, en principio se puede considerar que el contribuyente y, por tanto, sujeto pasivo del impuesto a los Premios de Sorteos y Concursos Deportivos es la persona que haya incurrido en el hecho generador de haber obtenido un premio en el juego respectivo, sin embargo, en aplicación de la figura del sustituto, la ley dispone que el obligado sea la persona que organiza el sorteo o concurso, sea esta persona natural o jurídica.

La aplicación de la institución del sustituto del contribuyente, en este contexto, es razonable. Esta consideración se realiza ya que, a pesar de que el ganador del juego es quien está incurriendo en el hecho generador, a quien se le está considerando inclusive la capacidad económica (debido a que el impuesto considera la obtención de un premio susceptible de valoración), el organizador tiene relación con el hecho generador y el contribuyente al haber generado sus propios recursos con la oferta del derecho de participación en el concurso; por tanto, es notoria la posibilidad de tener capacidad de asumir la responsabilidad del cumplimiento del tributo.

b. SALIDAS NO DOCUMENTADAS:

En Argentina existe la denominada “Ley del Impuesto a las Ganancias”, en la cual se prevé la siguiente situación. Cuando un contribuyente genere un egreso de recursos que se vea reflejado

⁴³ Ley 20.630 de Argentina.

en sus estados financieros y que, por tanto, pretenda hacer uso de la deducibilidad de dicho gasto, pero, que no cuente con los documentos tributarios de respaldo y tampoco le sea posible justificar que el gasto ha sido generado con el objeto de general, mantener o mejorar su renta (fundamentos de la deducibilidad), la ley determina que el egreso no podrá ser considerado como gasto deducible.

No obstante lo dispuesto, la ley establece una segunda consecuencia relacionada con el hecho de que dicho gasto se constituye en un ingreso gravado para un tercero que no ha sido identificado por la falta de documentación de soporte. En tal sentido, la norma jurídica determina que el contribuyente que generó el gasto será sustituto de aquel contribuyente para quien dicho gasto fue un ingreso y, por tanto, deberá asumir dicho ingreso, que será gravado con la tarifa más alta de la tabla del impuesto a las ganancias.⁴⁴

A través de esta aplicación de la figura del sustituto del contribuyente, desde el punto de vista del presente trabajo, no se pretende, principalmente, hacer más eficiente la recaudación o garantizar el pago de un impuesto, sino que, desde el punto de vista de la persona que pretende usar un gasto sin justificación para obtener deducibilidad, parece que la norma pretende sancionar el proceder con toda la rigurosidad posible. En tal virtud, no se considera desproporcionada la figura, considerando que sólo se aplica en caso de incurrir en el uso de un gasto no deducible, como tal.

c. IMPUESTOS SOBRE LOS BIENES PERSONALES EN MANOS DE REPRESENTANTES DE SUJETOS DEL EXTERIOR:

El escenario en que se aplica la figura del sustituto del contribuyente en este ejemplo tomado de la legislación argentina, es el siguiente.

Cuando una persona residente en Argentina, tuviere bajo su administración, la posesión, el uso, el goce, la tenencia, el depósito, la custodia o la guarda de bienes que pertenecieran a personas naturales domiciliadas en el exterior o a sucesiones indivisas radicadas en el exterior, y dichos bienes fueran objeto de tributos nacionales.

⁴⁴ Ley del Impuesto a las Ganancias de Argentina.

Presentadas estas condiciones, la ley determina que quien debe asumir la obligación del pago del impuesto que gravare los bienes, así como la del cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes, es la persona que, no es titular del dominio de los bienes, pero es quien realiza su administración.

En este caso, siendo el sustituto del contribuyente quien maneja los bienes y los frutos que, eventualmente, estos pudieran generar, es posible que éstos sean los recursos con los cuales el administrador de los activos del contribuyente pueda cumplir con la obligación tributaria impuesta por la ley en calidad de sustituto. En tal sentido, el ordenamiento jurídico argentino, en esta situación, no lesiona la capacidad económica del sustituto.

3.3. El sustituto en la legislación española

Según la Ley General Tributaria de España, el sustituto del contribuyente es el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar de dicho contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherente a la misma.⁴⁵ Luego, el artículo 36.3 de la misma ley determina que el sustituto es titular del derecho de reivindicación del importe de las obligaciones tributarias cumplidas con el Estado por ostentar la calidad de sustituto, salvo disposición legal en contrario.⁴⁶

De lo establecido se pueden determinar las siguientes características de la figura del sustituto de la forma en que se aplica en la legislación española:

- a.** A pesar de no incurrir en el hecho generador y no ostentar la calidad de contribuyente, el sustituto está obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales sin salvedades.
- b.** El sustituto reemplaza al contribuyente en la relación tributaria que se generó entre el contribuyente y el Estado al haber incurrido el primero en la verificación del hecho generador; en tal sentido, el único responsable inmediato, frente al Estado, es el sustituto.

⁴⁵ Ley General Tributaria de España, artículo 32.

⁴⁶ Ibid., artículo 36.3.

- c. El sustituto del contribuyente sólo se constituye como tal, si existe una disposición normativa de rango legal que así lo disponga.
- d. La regla general, respecto del derechos del sustituto de verse resarcido por incurrir en el cumplimiento de la obligación tributaria, es que tiene pleno derecho de exigir compensación al contribuyente.

Con el objeto de considerar la forma de aplicación de la institución jurídica del sustituto, se describe el siguiente caso existente en la legislación española.

- a. En España existe un impuesto denominado “Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”⁴⁷, que consiste en la imposición que deben pagar las personas que se encontraren realizando construcciones, en términos generales en un inmueble.

Como atiende a la razón, el contribuyente de este impuesto es el propietario del bien inmueble en el que se están realizando las mencionadas obras de construcción; sin embargo, el impuesto debe ser cancelado por la persona que físicamente se encuentre desarrollando la construcción y, por tanto, quien acuda a la administración pública a realizar gestión de permisos y habilitantes para el desarrollo del proyecto constructivo.

En tal sentido, toda vez que se puede dar el caso en que, el propietario del inmueble no se constituya también como responsable del desarrollo de la obra, porque éste último es un constructor u contratista semejante, se da lugar a la aplicación de la institución del sustituto.

Al ser el contratista quien genere los documentos y habilitantes para la construcción, será éste quien cumpla con el pago del tributo y, por tanto, genere un derecho de repetición contra el propietario del bien inmueble.

De la forma en que se aplica la figura del sustituto en este caso, se considera que el único objeto de esta regulación es que exista una sola persona que sea la contraparte del Estado en lo que realmente constituyen dos relaciones jurídicas, una a nivel tributario por el impuesto

⁴⁷ Real Decreto-Legislativo 2/2004 de España.

existente, y otra, a nivel administrativo por el trámite de obtención de permisos de construcción.

Considerando que si la necesidad del sujeto activo fuera asegurar la recaudación del tributo, no resultaría complejo atar el pago del impuesto al trámite administrativo posterior, sin necesidad de consolidar las dos situaciones en una sola persona (contratista). En tal sentido, más allá de precautelar el pago de un impuesto y hacer eficiente la recaudación, parece ser que lo que hace el Estado español es simplificar la gestión administrativa, subutilizando de este modo la institución del sustituto del contribuyente, y atentando al principio de capacidad contributiva del sustituto como responsable del cumplimiento del pago de un tributo ajeno.

CAPÍTULO IV

APLICACIÓN DE LA FIGURA DEL SUSTITUTO EN LA COMPRAVENTA DIRECTA E INDIRECTA DE ACCIONES, PARTICIPACIONES Y/O DERECHOS REPRESENTATIVOS DE CAPITAL

Mediante la Ley S/N, a la que se denominó “Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal”, publicada en Registro Oficial Suplemento 405 de 29 de diciembre del 2014, se realizaron reformas a la Ley del Régimen Tributario Interno, con la finalidad de, como su nombre lo indica, crear incentivos a la producción y evitar el fraude fiscal.

Una de las reformas realizadas consistió en, constituir ingresos gravables de Impuesto a la Renta, a las ganancias obtenidas por una sociedad o por una persona natural no residentes en Ecuador, por la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital, de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador; y, en una segunda parte de la reforma, se estableció que la sociedad domiciliada en Ecuador, cuyas acciones, participaciones u otro tipo de derechos representativos de capital fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contribuyente en las obligaciones materiales y formales.

Para proceder con el análisis de las normas que regulan el presente trabajo de investigación, como premisa a considerar las implicaciones de la aplicación de la figura del sustituto en la compraventa directa e indirecta de acciones, participaciones y/o derechos representativos de capital, únicamente se determinará la distinción conceptual entre las forma de compraventa que regula dicha norma.

4.1. La compraventa directa y la compraventa indirecta

Entre las particularidades a considerar al analizar el hecho generador de la imposición tributaria, es que para que éste se produzca, es suficiente con que se realice la compraventa directa o indirecta de acciones, participaciones, derechos fiduciarios y otros derechos representativos de capital.

Para esta comprensión es necesario considerar que la venta directa se constituye como aquella que realiza el accionista, socio, partícipe o beneficiario (persona natural o jurídica no residente en Ecuador), cuando es propietario inmediato de los derechos representativos de capital de la compañía ecuatoriana en cuestión. De otro lado, la compraventa indirecta se genera cuando la persona natural o jurídica no residente a la que se refiere la norma, es propietario de derechos representativos de capital de una sociedad extranjera y es ésta la que se constituye como propietaria de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital de la sociedad ecuatoriana a la que se configura como sustituta.

4.2. Aplicación de la Figura del Sustituto en la Compraventa Directa e Indirecta de Acciones, Participaciones y Derechos Representativos de Capital

El artículo 39 de la Ley del Régimen Tributario Interno señala lo siguiente:

Art. 39.- Ingresos de no residentes.- Los ingresos gravables de no residentes que no sean atribuibles a establecimientos permanentes, siempre que no tengan un porcentaje de retención específico establecido en la normativa tributaria vigente, enviados, pagados o acreditados en cuenta, directamente, mediante compensaciones, o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre dicho ingreso gravable. Si los ingresos referidos en este inciso son percibidos por personas residentes, constituidas o ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o están sujetas a regímenes fiscales preferentes, se les aplicará una retención en la fuente equivalente a la máxima tarifa prevista para personas naturales.

Los beneficiarios de ingresos en concepto de utilidades o dividendos que se envíen, paguen o acrediten al exterior, directamente, mediante compensaciones o con la mediación de entidades financieras u otros intermediarios, pagarán la tarifa general prevista para sociedades sobre el ingreso gravable, previa la deducción de los créditos tributarios a los que tengan derecho según el artículo precedente.

El impuesto contemplado en los incisos anteriores será retenido en la fuente.

Estarán sujetas al pago de la tarifa general prevista para sociedades sobre el ingreso gravable, las ganancias obtenidas por una sociedad o por una persona natural no residente en Ecuador, por la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador. Para el caso de transacciones realizadas en bolsas de valores del Ecuador el impuesto contemplado será retenido en la fuente de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento.

Para efecto de este impuesto, la sociedad domiciliada o el establecimiento permanente en Ecuador cuyas acciones, participaciones y otros derechos señalados en este artículo fueron enajenados directa o indirectamente, será sustituto del contribuyente y como tal será responsable del pago del impuesto y del cumplimiento de sus deberes formales. Dicha sociedad no será sustituto del contribuyente cuando la transacción se hubiese realizado en bolsas de valores del Ecuador.

Cuando se enajenan derechos representativos de capital de una sociedad no residente en el Ecuador que es propietaria directa o indirectamente de una sociedad residente o establecimiento permanente en el Ecuador; se entenderá producida la enajenación indirecta siempre que hubiere ocurrido de manera concurrente lo siguiente:

1. Que en cualquier momento dentro del ejercicio fiscal en que se produzca la enajenación, el valor real de los derechos representativos de capital de la sociedad residente o establecimiento permanente en Ecuador representen directa o indirectamente el 20% o más del valor real de todos los derechos representativos de la sociedad no residente en el Ecuador.
2. Que dentro del mismo ejercicio fiscal, o durante los doce meses anteriores a la transacción, la enajenación o enajenaciones de derechos representativos de capital de la sociedad no residente, cuyo enajenante sea una misma persona natural o sociedad o sus partes relacionadas, correspondan directa o indirectamente a un monto acumulado superior a trescientas fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta de personas naturales. Este monto se ampliará a mil fracciones básicas desgravadas de impuesto a la

renta de personas naturales, cuando dicha transacción no supere el 10% del total del capital accionario. Lo referido en los numerales 1 y 2 anteriores no aplicará si existe un beneficiario efectivo que sea residente fiscal del Ecuador o cuando la sociedad que se enajena sea residente o establecida en un paraíso fiscal o jurisdicción de menor imposición, en los términos establecidos en el Reglamento.

No se entenderá producida enajenación directa o indirecta alguna, cuando la transferencia de acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital, ocurra por efectos de procesos de fusión o escisión, siempre que los beneficiarios efectivos de las acciones, participaciones o derechos representativos de capital, sean los mismos antes y después de esos procesos. (El subrayado es añadido).⁴⁸

Respecto del Impuesto a la Renta, el mencionado artículo regula la situación de los ingresos que reciban personas no residentes en el país. Así, el mencionado artículo, en términos generales, inicia especificando que dichos ingresos sí serán gravables en cuanto al mencionado tributo; y, de conformidad con cada situación, continúa especificando los términos y condiciones en que serán gravados, quien será el responsable por el pago del impuesto respectivo, la tarifa correspondiente entre otras variables necesarias para su ejecución.

Luego, sobre el tema en desarrollo en el presente trabajo, el mencionado artículo enfatiza que las ganancias generadas por personas naturales o jurídicas no residentes en Ecuador, como consecuencia de la venta directa o indirecta de acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital (que como se ha analizado, pueden ser los derechos fiduciarios), serán gravadas con el Impuesto a la Renta con la tarifa que corresponde a las sociedades, que actualmente es del 22%, pudiendo, por factores que no son materia este trabajo de investigación, llegar al 25%.

Sin embargo, ante la dificultad de poder cobrar el impuesto a sociedades o personas naturales residentes en el exterior, la ley le ha otorgado la calidad de sustituto del contribuyente, a la compañía (en caso acciones y participaciones), al fideicomiso (en el evento de que los derechos representativos de capital fuere derechos fiduciarios), o a cualquier tipo de sociedad de los

⁴⁸ Ley del Régimen Tributario Interno, artículo 39.

ejemplificados anteriormente, sobre la cual recaigan dichos derechos, sin tener presente las siguientes consideraciones:

- Composición de la sociedad:

La compañía cuyas acciones o participaciones han sido enajenadas, por mandato de ley, no pueden contar con un solo accionista o partícipe, porque, en esta situación, incurren en causal de disolución de la sociedad. En tal sentido, habiendo más de un socio o accionista en la composición de la sociedad, no es equitativo ni justo que la sociedad deba tributar, afectando así su patrimonio (y por tanto a otros socios o accionistas que no hayan enajenado su participación), por las transacciones que realicen los accionistas o socios como personas individuales.

En cuanto a los fideicomisos, si bien éstos sí pueden estar compuestos por un solo beneficiario, también pueden estarlo por varios y, por tanto, se considera la misma reflexión sobre la utilización del patrimonio de la sociedad para satisfacer las obligaciones tributarias, que deberían afectar únicamente al patrimonio del beneficiario que se constituye como contribuyente, pues es el patrimonio de éste el que presuntamente obtuvo una “mejora” producto de una utilidad en la venta de su “parte” de la sociedad.

- Afectación al resultado de la sociedad:

En línea con lo expuesto previamente, el hecho de constituir a la sociedad (compañía o fideicomiso) como sustituto del contribuyente del Impuesto a la Renta por la enajenación directa o indirecta de derechos representativos de capital, hace que en el balance la compañía genere un gasto que afecta a los resultados del ejercicio económico de la sociedad, en caso de que la administración de la sociedad decida tratarlo como tal, pues también podría realizar el pago, registrándolo como una “Cuenta por Cobrar” al accionista, socio o partícipe que enajenó su parte, el cual, en caso de haber “salido” de la sociedad, no tendrá ya, muy probablemente, nada que “cobrar” de la sociedad.

- Omisión del principio de capacidad contributiva:

Uno de los principios de debe ser considerado al momento de crear tributos, es el de capacidad contributiva, el cual, según lo manifiesta José Vicente Troya⁴⁹, significa que, sólo las manifestaciones directas o indirectas de riqueza pueden ser objeto de pago de tributos al estar en capacidad de incurrir en los hechos generadores respectivos; y, que, los contribuyentes podrán incurrir en el cumplimiento de sus obligaciones pecuniarias, de acuerdo a su capacidad económica. Toda vez que el sustituto, en las circunstancias que son objeto del análisis de este trabajo, no ha sido creado sino como un reemplazo del contribuyente, sin definir variables adicionales que puedan respetar su condiciones económicas, es susceptible de cumplir con una imposición tributaria que vulnere el principio de capacidad contributiva.

- Ausencia de relación entre el hecho generador, el contribuyente y el sustituto:

Como se verificó al analizar ejemplos de la aplicación de la figura del sustituto en el derecho comparado, en cada caso existía relación entre el hecho generador, el contribuyente y el sustituto, desde los siguientes puntos de vista:

1. Como en el caso del Impuesto a los Juegos, el sustituto puede hacer uso de sus recursos, que de alguna forma están vinculados al hecho que generó el tributo (ganancias por la venta de derechos para acceder a los juegos), para cumplir satisfactoriamente con la prestación que implica el tributo.
2. Como en la situación del Impuesto a los Bienes de Personas del Extranjero, el sustituto del contribuyente cuanta con la administración de los bienes de quien en concepto está obligado al cumplimiento de la obligación tributaria; y, en tal sentido, puede hacer uso de la administración de los mismos, para incurrir en el pago correspondiente.

Sin embargo, en la forma en que se aplica la figura del sustituto en la compraventa directa e indirecta de acciones, participaciones y otros derechos representativos de capital, no se ha

⁴⁹ José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, Primera Edición, 2014, p.133.

previsto legislar un límite a la responsabilidad o una forma de atar a recursos que el tradente de los derechos pudiera tener en dicha sociedad.

Luego, en el artículo sin número, subsiguiente al artículo 40A, del mismo cuerpo normativo, siguiendo el hilo de las reformas insertadas, se establece la obligación de las compañías o fideicomisos de reportar la transaccionalidad de acciones, participaciones y derechos fiduciarios; inclusive, estableciendo una multa en contra de la sociedad que no realizare dicho reporte.

Adicionalmente, el referido artículo sin número establece la obligación que tiene el vendedor de las acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital, de comunicar a la sociedad cuyos derechos han sido enajenados, sobre la operación de transferencia realizada; determinando, además, que si esto no se realiza, la sociedad sustituta del contribuyente tendrá derecho de repetición contra el nuevo titular de las acciones, participaciones u otros derechos representativos de capital.

Es decir que, en conclusión, en cuanto a la posibilidad de que el sustituto tenga derecho de repetición en contra del contribuyente, por haberle reemplazado de forma íntegra de su calidad de obligado principal en relación al cumplimiento de obligaciones materiales y formales (inclusive aquellas derivadas de la generación de multas), la norma es restrictiva y limita dicha posibilidad estableciendo la condición previamente mencionada, siendo ésta una situación completamente ajena a la sociedad sustituta del contribuyente.

Art. (...) Obligación de informar y declarar sobre la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos representativos.- El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución de carácter general, establecerá el contenido, forma y plazos para que las sociedades domiciliadas o los establecimientos permanentes en Ecuador cuyas acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital, u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares, que fueron enajenados, presenten la información referente a dichas transacciones. La falta de presentación o presentación con errores de esta información se sancionará con una multa del 5% del valor real de la transacción.

Los responsables de este impuesto a la renta único deberán liquidarlo y pagarlo en la forma, plazos y condiciones que establezca el reglamento.

La persona natural o sociedad que enajene las acciones, participaciones y otros derechos, así como el adquirente de las mismas, tendrá la obligación de informar a la sociedad domiciliada en el Ecuador de dichas transferencias, sobre las obligaciones tributarias que como sustituto podría tener la sociedad domiciliada en el Ecuador. De no ser informada la sociedad domiciliada en el Ecuador, tendrá derecho de repetir contra el adquirente, por el valor de las multas y de los impuestos que por cuenta del cedente hubiese tenido que pagar, en calidad de sustituto.⁵⁰

De manera posterior a la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, mediante publicación de 13 de junio de 2016, en el Registro Oficial Segundo Suplemento N° 774, se expidió el Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016, en cuyo artículo 12 se determina:

Art. 12.- Sustituto.- Las sociedades residentes deberán actuar como sustitutos de la contribución sobre el patrimonio correspondiente a los derechos representativos de su capital respecto a los titulares no residentes.

La sociedad residente en el Ecuador que hubiese actuado como sustituto podrá, a efectos de repetir contra el titular lo pagado por ella, retener directamente y sin necesidad de ninguna otra formalidad, cualquier dividendo que deba entregar al titular, hasta el monto correspondiente. (El subrayado es añadido).

Sin perjuicio de la claridad de la norma, en el presente trabajo se procede a enfatizar que, en el Reglamento descrito (que dicho sea de paso, es norma de menor jerarquía que una ley), la disposición del artículo citado establece que la sociedad cuyas acciones, participaciones o derechos representativos de capital fueron enajenadas, tiene derecho a realizar la retención de los valores que pagó a la Administración Tributaria Central por concepto del impuesto a la renta

⁵⁰ Ley del Régimen Tributario Interno, Artículo sin número, subsiguiente al artículo 40A.

generado por la persona que enajenó dichos derechos y acciones, por concepto de repetición contra éste último, es decir, el contribuyente del impuesto⁵¹.

La expedición de esta norma, habiendo transcurrido un año y medio, aproximadamente, desde la expedición de la norma que constituye a la sociedad ecuatoriana como sustituta del contribuyente, se manifiesta como la evidencia de la lesión que se generó a las sociedades cuyas acciones, participaciones o derechos representativos de capital fueron enajenadas durante ese lapso de tiempo, por la imposición tributaria que se realizó sin considerar su capacidad contributiva y la falta de relación entre el patrimonio de la persona que incurrió en el hecho generador y su patrimonio, y por la limitación al derecho de repetición que se generó al establecer la condición de que el tradente comunique de la transferencia de derechos representativos de capital.

Sin embargo, además del error legislativo en el que se incurrió al reformar, de cierto modo, la ley con la expedición del artículo 12 del Reglamento; se incurrió en otro error al sugerir que la sociedad recupere lo pagado mediante la retención de beneficios a una persona que ya no tiene relación alguna con la misma puesto que al enajenar sus derechos representativos de capital, puso fin a cualquier relación económica que pudiere existir que fuere una fuente de pago para la sociedad.

⁵¹ Disposición en la que el Servicio de Rentas internas insistió mediante Circular N° NAC-DGECCGC-16-00000012 (a las sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador que actúen como sustitutos en el pago de obligaciones tributarias).

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. Conclusiones

- A nivel de derechos fiduciarios, la norma es sólo aplicable a la transferencia de dichos derechos cuando existen respecto de un fideicomiso mercantil, mas no de un encargo fiduciario.
- La determinación de la sociedad cuyas acciones, participaciones, derechos fiduciarios u otros derechos representativos de capital, como sustituto tributario del contribuyente que ha generado Impuesto a la Renta por concepto de enajenación de dichos derechos, es injusta en cuanto afecta al patrimonio de todos los socios, accionista o beneficiarios de dicha sociedad.
- La aplicación de la figura del sustituto del contribuyente vulnera el principio de capacidad contributiva respecto de quien finalmente incurre en el cumplimiento de la obligación tributaria al no ser considerado en cuanto a sus condiciones económicas.
- La norma que establece que la compañía, fideicomiso o sociedad cuyas acciones, participaciones, derechos fiduciarios, o, en general, derechos representativos de capital, son enajenados, no prevé la forma de atar el pago del tributo, la compañía que lo realiza como sustituto y el hecho generador de dicho tributo que es de forma fáctica realizado por el contribuyente a quien está reemplazando el sustituto.
- El derecho de repetición puede ser ejercido por la sociedad, únicamente en el caso de que el adquirente no haya reportado la transacción de los derechos representativos de capital; si no sucede esto, la sociedad no tiene posibilidad de recuperar el pago realizado.
- El Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016, al establecer que la sociedad sustituta del contribuyente, ejerza su derecho de repetición y realice el cobro de los valores pagados al Servicio de Rentas Internas en calidad de sustituta, por la vía de la retención de beneficios al partícipe que ya enajenó su participación y que, por tanto, ya no tiene relación económica alguna con dicha sociedad, está incurriendo en un error y no soluciona la afectación que se ha generado a la misma.

5.2. Recomendaciones

- Reformar la norma de tal modo que, el cumplimiento de la obligación tributaria que realiza la sociedad en sustitución del contribuyente, tenga límites en cuanto al alcance de la responsabilidad, como se ha legislado en el caso de los sujetos pasivos denominados *responsables*.
- Legislar sobre la posibilidad de repetir contra el contribuyente, en cualquier circunstancia, sin necesidad de determinar condiciones que puedan limitar que la sociedad recupere el impuesto pagado.
- Siguiendo la línea del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016, reformar el mismo determinando que la retención sea al adquirente de los derechos representativos de capital enajenados, quien realmente tiene relación con la transacción realizada.
- Modificar la redacción de la normativa con el objeto de que el sustituto no sea la sociedad cuyos derechos representativos de capital fueron enajenados, sino que, el adquirente de dichos derechos sea el sustituto. Bajo esta previsión, el tradente y el adquirente de los derechos, pueden negociar los derechos de tal forma que se considere el impuesto a pagar por el adquirente.
- En el escenario previamente planteado, legislar para darle a la sociedad la facultad de que pueda retener el impuesto de los beneficios distribuibles al adquirente de los derechos representativos de capital.

BIBLIOGRAFÍA

• LIBROS

Guillermo Cabanellas de las Cuevas, *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1993.

Roberto Salgado Valdez, *Voces conceptuales de Derecho Societario*, (Tomo I), Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015.

Roberto Salgado Valdez, *Voces conceptuales de Derecho Societario*, (Tomo II), Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2015.

Emilio Margain Manatou, *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, México Ed. Porrúa, Tercera Edición, 2000.

Carlos Giulliani Fonrouge, *Derecho Financiero, Volumen I*, Buenos Aires, Ed. Depalma, Tercera Edición, 1976.

Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2006.

Dino Jarach, *El Hecho Imponible*", Buenos Aires, Ed. Abeledo Perrot, 1996, p.68. En, Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Quito, Ed. Universidad Técnica Particular de Loja, 2006.

José Vicente Troya Jaramillo, *Manual de Derecho Tributario*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, Primera Edición, 2014.

Juan Martin Queralt, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Ed. Tecnos, Décimo Octava Edición, 2007.

Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Euros Editores S.R.L., Cuarta Edición, 2016.

- **NORMAS JURÍDICAS ECUATORIANAS**

VIGENTES

Código Civil del Ecuador.

Ley de Compañías del Ecuador.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Código Orgánico Monetario y Financiero.

Código Tributario.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana para la reconstrucción y reactivación de las zonas afectadas por el terremoto de 16 de abril de 2016.

Codificación de las Resoluciones expedidas por el Consejo Nacional de Valores.

Circular N° NAC-DGECCGC-16-00000012 (a las sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador que actúen como sustitutos en el pago de obligaciones tributarias).

HISTÓRICAS

Ley del Régimen Tributario Interno vigente hasta el 28 de diciembre de 2014.

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización vigente hasta el 31 de diciembre de 2016.

- **NORMAS JURÍDICAS DE DERECHO COMPARADO**

Decreto 600/73, art. 64. – Italia.

Ley 25795 – Argentina.

Ley N°23.966 – Argentina.

Ley de Impuesto a las Ganancias – Argentina.

Ley 20.630 – Argentina.

Real Decreto-Legislativo 2/2004 de España.

- **INTERNET**

Rubiolo, Rubén Miguel. *Responsabilidad Sustituta, naturaleza, su evolución en la legislación fiscal argentina y comparada. Posibilidad de utilización de saldos a favor para la cancelación de obligaciones derivadas de la sustitución*. Internet. www.rubioloyasociados.com.ar/esp/publi-sustituto.html

Real Academia Española: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=Yq4GFfC>


REPÚBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

No. 171609606-8

CEDULA DE CIUDADANÍA
 APELLIDOS Y NOMBRES
CENTENO CAHUEÑAS MARIA DANIELA
 LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA QUITO
 SAN MARCOS
 FECHA DE NACIMIENTO 1988-06-21
 NACIONALIDAD ECUATORIANA
 SEXO MUJER
 ESTADO CIVIL CASADO
 ALEJANDRO WLADIMIR
 TAPIA NARANJO




INSTRUCCIÓN **SUPERIOR**
 PROFESIÓN / OCUPACIÓN **ABOGADO**

E1143A1222

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
CENTENO DANIEL ALFREDO
 APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
CAHUEÑAS RITA MAGDALENA
 LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO 2016-10-27
 FECHA DE EXPIRACIÓN
2026-10-27

IGM 16 08 577 12

000502198

 DIRECTOR GENERAL
 FIRMA DEL CEDULADO




CERTIFICADO DE VOTACIÓN
 ELECCIONES GENERALES 2017
 2 DE ABRIL 2017



028 JUNTA No
028 - 288 NUMERO
1716096068 CÉDULA

CENTENO CAHUEÑAS MARIA DANIELA
 APELLIDOS Y NOMBRES

PICHINCHA PROVINCIA
QUITO CANTÓN
COTACOLLAO PARROQUIA

CIRCUNSCRIPCIÓN: 1
 ZONA: 1




ECUADOR ELIGE CON TRANSPARENCIA

ELECCIONES 2017
 GARANTIZAMOS TU DECISION

CIUDADANA (O):

ESTE DOCUMENTO ACREDITA QUE USTED SUFRAGÓ EN LAS ELECCIONES GENERALES 2017

ESTE CERTIFICADO SIRVE PARA TODOS LOS TRÁMITES PÚBLICOS Y PRIVADOS


 F. J. PRESIDENTA DE LA JUR

IMP. JGM MJ