

Quito, 23 de octubre de 2018

Doctor

Efrén Guerrero

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

Ciudad.-

De mi consideración:

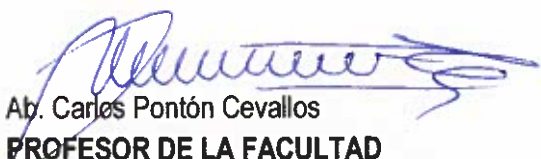
Con relación al oficio de la referencia, en el cual se me designa como profesor informante de la disertación de tesis titulada: **"ALCANCE DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS AL RESPONSABLE COMO SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL: ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL Y LEGAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO"** elaborada por el señor **ESTEBAN RODRÍGUEZ V.**, previa a la obtención del título de Abogado, con el fin de entregar el informe correspondiente al trabajo de investigación, así como su calificación, me permito manifestar lo siguiente:

El trabajo de investigación elaborado por el señor estudiante, cumple con los estándares académicos de investigación monográfica. El estudiante utilizó una descripción muy teórica y general de los fundamentos de la tributación, como el principio de la capacidad contributiva, la relación jurídico-tributaria, la obligación tributaria, los sujetos activos y pasivos, los tipos de sujetos pasivos, etc. Sin embargo, considero que el postulante al título, debió concretarse más al asunto de la facultad sancionadora de la Administración Tributaria al incumplimiento de los deberes formales de los responsables tributarios y establecer su crítica a este asunto particular.

El postulante realiza el análisis jurídico muy elemental y claro al momento de señalar sus conclusiones. Sin embargo, me parece que el estudiante mucho se va por las generalidades del Derecho Tributario y de las facultades de la Administración Tributaria lo cual, desperdicia mucho tiempo en ello, antes que el contexto y problema central de su investigación. La bibliografía es amplia y suficiente para soportar académicamente el trabajo

Por los argumentos expuestos, considero que la tesis merece ser aprobada con la nota de **OCHO SOBRE DIEZ (8/10)**.

Atentamente,


Ab. Carlos Pontón Cevallos
PROFESOR DE LA FACULTAD



24 OCT 2018

Quito, 15 de octubre de 2018

Doctor:

Freddy Proaño Egas

SECRETARIO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA DE LA PUCE

En su despacho. -

De mi consideración:

En atención al oficio Nro. 880-SJ-2018, de 06 de septiembre de 2018, mediante el que se me designa como profesor informante de la Disertación de Abogacía elaborada por el señor **ESTEBAN ALEJANDRO RODRIGUEZ VACA**, intitulada **"ALCANCE DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS AL RESPONSABLE, COMO SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION FISCAL: ANALISIS LEGAL Y JURISPRUDENCIAL DEL ORDENAMIENTO JURIDICO ECUATORIANO"**, una vez que he analizado su contenido, me permito presentar mi informe respecto a esta disertación, en los siguientes términos:

La Tesis remitida cumple con los requisitos metodológicos formales necesarios en este tipo de investigaciones. La investigación hace un análisis de la facultad sancionadora de la administración tributaria y la responsabilidad de los sujetos pasivos vinculados directamente y no al hecho generador. Para esto el disertante aborda, en su primer capítulo, varios aspectos del Derecho Tributario material, como la noción de Tributos y la relación jurídica tributaria. El segundo capítulo analiza la figura del responsable tributario y los aspectos que delimitan y matizan el alcance de dicha responsabilidad. Finalmente el siguiente capítulo concentran en objeto principal de estudio, aportando un análisis de la responsabilidad tributaria en el marco de la facultad sancionadora de la administración, para concluir en el capítulo final con recomendaciones a dicho régimen.

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

Atentamente,

Dr. Sandro Vallejo Aristizábal
PROFESOR INFORMANTE

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA PUCE	
RECIBIDO	
Fecha 15/10/18	Hora 08:54
No de Hojas	Por [Firma]



Pontificia Universidad
Católica del Ecuador

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA
ESCUELA DE DERECHO

DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADO

TEMA: “ALCANCE DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS AL RESPONSABLE
COMO SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL: ANÁLISIS LEGAL Y
JURISPRUDENCIAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO.”

ESTEBAN ALEJANDRO RODRÍGUEZ VACA

DIRECTOR: DR. FELIPE ITURRALDE DÁVALOS

QUITO, 2018

DEDICATORIA:

A Inés María Ponce Navarrete,

que mis actos honren tu existencia y pensamiento.

AGRADECIMIENTO

A mi madre Sylvia Vaca, quien se merece todo lo bueno de mi parte.

A mi hermano Jose, quien me ha acompañado durante toda mi vida y ha sido mi apoyo incondicional y gran ejemplo a seguir.

A mis tíos Mary Vaca y Wladimir Martínez y mi prima Lisseth, por ser una pieza clave en la consecución de este logro.

A mi primo Luis Sebastián, quien fue un sustento invaluable en la realización de esta disertación.

A mis amigos, quienes han sido parte fundamental en mi crecimiento personal y profesional.

Al Dr. Felipe Iturralde, que con su correcto criterio y buena voluntad ha permitido la culminación de este trabajo

RESUMEN

El responsable tributario es una clase de sujeto pasivo de la obligación fiscal que se encuentra obligado al pago de un tributo a cuenta ajena. Su obligación nace en la ley y el alcance de la responsabilidad se ciñe al cumplimiento de la obligación tributaria material. Los principios de Derecho Tributario que engloban al régimen de responsabilidad tributaria son Legalidad y Capacidad Contributiva, entre otros; y, las principales características de la responsabilidad en el marco del Derecho Fiscal, son la accesoriedad, subsidiariedad y la garantía del pago del tributo.

En ese contexto, la extensión de la responsabilidad tributaria tendiente a imponer al responsable, no solo del pago del crédito tributario, sino también las sanciones producto de la facultad sancionadora tributaria del Fisco en razón del incumplimiento de la obligación tributaria material y de los deberes formales tributarios por parte del contribuyente, resultan inconstitucionales e ilegales, según el marco normativo ecuatoriano y con fundamento en los principios del derecho fiscal, así como también, en los principios que enmarcan la actuación de la potestad sancionadora tributaria.

ABSTRACT

The taxpayer's agent is a type of a passive subject of the fiscal duty who in turn is obliged to pay taxes on behalf of another person. The duty is a product of the law and the extent of the liability is posed by the fulfillment of the material tributary duty. The principles of the Taxation Law which comprise the regime of tributary liability are the Legality and Tributary Capability, among others; and the main features of the liability in the framework of Fiscal Law are the accessory, subsidiarity and the guarantee of the tax payment.

In this context, the extent of the tributary liability which attempts to impose on the one liable not only the payment of the tributary credit, but also the sanctions which are a product of the sanctioning tributary Fiscal capacities. The actions taken due to the lack of fulfillment of the material tributary obligations and the formal tributary duties by the taxpayer are unconstitutional and illegal pursuant the Ecuadorian normative framework as they based on the principles of Tax Law, as well as in the principles encompassing the tributary sanctioning power.

TABLA DE CONTENIDOS

CAPÍTULO PRIMERO: CONSIDERACIONES GENERALES.....	3
1.1. EL TRIBUTO Y SU FUNDAMENTO	3
<i>1.1.1. Definición y contenido.....</i>	<i>3</i>
<i>1.1.2. Capacidad Contributiva.....</i>	<i>14</i>
<i>1.1.3. El tributo y la cobertura del gasto público.....</i>	<i>22</i>
1.2. RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIO	25
<i>1.2.1. Obligación Tributaria.....</i>	<i>27</i>
<i>1.2.2. El Sujeto Activo de la relación jurídico tributario.....</i>	<i>30</i>
<i>1.2.3. El sujeto pasivo</i>	<i>31</i>
CAPÍTULO SEGUNDO: EL RESPONSABLE.....	40
2.1. INTRODUCCIÓN.....	40
2.2. NATURALEZA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	44
<i>2.2.1. ¿El responsable es sujeto pasivo de la relación tributaria?.....</i>	<i>44</i>
<i>2.2.2. La obligación del responsable frente a la obligación del contribuyente:.....</i>	<i>45</i>
<i>2.2.3. La característica ex lege de la obligación del responsable.....</i>	<i>49</i>
2.3. CARACTERÍSTICAS DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA	51
<i>2.3.1. Accesoriedad.....</i>	<i>51</i>
<i>2.3.2. Acción de regreso</i>	<i>52</i>
2.4. CLASES DE RESPONSABLES	55
<i>2.4.1. Solidario.....</i>	<i>55</i>
<i>2.4.2. Subsidiario</i>	<i>59</i>
<i>2.4.3. Sustituto</i>	<i>61</i>
2.5. LA FIGURA DEL RESPONSABLE EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO	63
<i>2.5.1. Responsable por Representación.....</i>	<i>63</i>
<i>2.5.2. Responsables por sucesión o adquisición.....</i>	<i>71</i>
<i>2.5.3. Agentes de Retención y Percepción</i>	<i>74</i>
<i>2.5.4. Otros</i>	<i>75</i>
CAPÍTULO TERCERO: LA SANCIÓN Y EL RESPONSABLE.....	84
3.1. LA SANCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO.....	84
<i>3.1.1. Naturaleza del Derecho Tributario Sancionador</i>	<i>84</i>

3.2. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR (POTESTAD SANCIONADORA)	96
3.3. ALCANCE DE LA SANCIÓN TRIBUTARIA AL RESPONSABLE TRIBUTARIO	105
<i>3.3.1. El responsable tributario de sanciones</i>	105
<i>3.3.2. Aplicación de Sanciones al Responsable tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.</i>	110
4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	126
BIBLIOGRAFÍA	135

CAPÍTULO PRIMERO: Consideraciones Generales

1.1. El tributo y su fundamento

1.1.1. Definición y contenido

El tributo es la institución jurídica creada por los legisladores, bajo la cual, se busca el financiamiento del Estado. Es unívoco el criterio en cuanto a que las finanzas públicas de los Estados necesitan ser alimentados por ingentes recursos para poder garantizar su propia supervivencia y el cumplimiento de los principales deberes atribuidos a éste, sin importar la ideología política que justifique su existencia; de ahí que, el tributo, se ha convertido en la principal o una de las mas importantes fuentes de ingresos de recursos económicos para los Estados. En definitiva, “los tributos constituyen una más de las formas de recursos económicos a que recurren los Estados al tiempo de realizar su actividad financiera que hace posible la satisfacción de las necesidades públicas y la prestación de servicios públicos”. (Benítez Rivas, 2008, p. 34)

Dada la importancia del rol del tributo que cumple en la sociedad, su definición, creación e imposición no es un asunto sencillo de abordar. La doctrina tributaria esgrime sus estudios a partir de los presupuestos principales que configuran al tributo y que, por supuesto, son parte de su propia definición. Pero antes, es necesario mencionar a las definiciones y pensamientos elaborados por tratadistas altamente reconocidos por sus contribuciones al Derecho Tributario.

Andrea Amatucci & García (2001), destacado doctrinario italiano, señala que existen varios tipos de definiciones de tributo; que se las construyen en función de los horizontes políticos de los gobernantes que lo determinan, siendo estos, a través de las leyes, los que tienen la facultad de diseñar los límites y principios que rigen sobre la naturaleza, características y fines de los tributos. Entonces, si bien es cierto, no es común encontrarse en las legislaciones una definición de tributo, se la puede obtener de los principios constitucionales y legales establecidos para regular la ciencia jurídica tributaria.

En el caso italiano, sigue argumentando Amatucci & García (Ibídem), la Constitución recoge como principios rectores del Derecho Tributario la legalidad, capacidad contributiva y progresividad. En el primer principio se ve materializado el objeto de la reserva legal; es decir, aquellas disposiciones que por la materia que regulan pertenecen a cierta clasificación de normas, siendo las leyes las normas naturales para la creación, modificación y extinción de tributos. De los principios de capacidad contributiva y progresividad, se desprenden las prestaciones patrimoniales impuestas en consonancia con la obligación de contribuir de los ciudadanos en aras de la cobertura de los gastos públicos. En consecuencia, para Amatucci & García, el tributo es “la prestación patrimonial impuesta conforme a las leyes, a fin de obtener la contribución de todos a los gastos públicos sobre la capacidad contributiva y en medida mas que proporcional.” (Amatucci & García, 2001, p. 06)

Una definición similar a la que precede, se la puede encontrar en los escritos de Eusebio González García, quién alude a que el tributo es “la prestación patrimonial obligatoria, destinada a cubrir los gastos públicos y establecida por Ley en base a la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerla.” (González García, 1997, p. 23) A pesar de que, los factores constitutivos de la definición de tributo coinciden totalmente con la definición establecida por Amatucci, González (1997) enfatiza su reflexión en que la legalidad, capacidad contributiva y la finalidad que tienen los tributos para cubrir el gasto público confluyen en la estructura principal del ‘hecho imponible’ que es el componente primordial para la imposición y la consiguiente construcción de la relación jurídica tributaria donde, la sujeción pasiva, adquiere un rol protagónico.

El jurista ecuatoriano, José Vicente Troya (2014), trata la definición de tributo directamente y entabla un análisis semántico de las palabras que son usadas para referirse a este concepto. Generalmente, se usa la palabra contribución para hacer referencia a un pago que se hace el Estado, a pesar de que las contribuciones pueden ser de carácter no patrimonial, como por ejemplo la contribución al Estado por el servicio militar por cualquiera de los ciudadanos; e, inclusive, una contribución puede ser dada a instituciones privadas y no solamente a públicas; *ergo*, la palabra contribución tiene una noción muy general como para que sea apta para ser utilizada en los casos de tributos.

Si bien es cierto la palabra exacción se refiere al pago de la carga impositiva que las personas deben hacer hacia las arcas del Estado. Semánticamente, esta palabra tiene una

connotación de coacción, es decir, se acentúa en las medidas coercitivas a disposición del Estado para ejercitar su derecho de cobro. Bajo la misma línea, el jurista Troya, enlista una serie de palabras que se las encuentra en el uso cotidiano del idioma para referirse a tributo pero que, técnicamente, no existe un término mas adecuado para referirse a la institución a la que se hace referencia. Por consiguiente, tributo, es “el instituto propio del Derecho Tributario, constituye un eficaz instrumento de la política fiscal y es la principal fuente de ingresos del Estado.” (Troya, 2014, p. 01) siendo el Derecho Tributario, “la rama del derecho que estudia el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos”. (Ibídem)

Por otra parte, orientaciones doctrinales que se decantan por la imposibilidad de extraer una definición de tributo, sino que les basta una sistematización de todas aquellas cualidades y clasificaciones que participan en su concepción.

No es posible construir un concepto jurídico unitario del Tributo. Tributo es el término comprensivo de distintas formas de imposición unilateral por el Estado, tales como los impuestos, las exacciones extrafiscales, las tasas y variadas clases de contribuciones especiales, que deben ser integradas con características propias en el concepto genérico del tributo. (Benítez, 2008, p. 35)

Según lo dicho por el profesor boliviano Alfredo Benítez Rivas (2008), quién al tratar de sintetizar una definición del tributo, indica la imposibilidad de elaborar un concepto universal del mismo. Sin embargo, acentúa su estudio sobre el concepto del tributo en dos pensamientos que adquieren gran valor. En primer lugar, comenta sobre los tributos extrafiscales y parafiscales, los cuales tienen en común que su existencia no necesariamente se justifica en consideraciones económicas pero que es innegable que su naturaleza es de orden tributaria.

Esta clasificación resulta de gran importe ya que se debe clarificar que un tributo no siempre conlleva el gravamen a una determinada capacidad contributiva pero que su obligación - como los recargos al consumo de cigarrillos, en el caso de los tributos extrafiscales o los aportes a sectores de la sociedad específicos en contribución para asegurar su funcionamiento y labor¹ - responden claramente a una obligación de naturaleza fiscal.

¹ La parafiscalidad en el Ecuador no se encuentra definida en el Código Tributario y su presencia es vaga en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Empero, existen y son aquellos ‘impuestos’ que tienen una tarifa sobre alguna operación económica diversa con un fin específico. El aporte a SOLCA

En suma, el tributo, lejos de pertenecer a un ámbito metafísico de la realidad, es una noción técnica jurídica que como bien señala el Dr. José Vicente Troya “es aconsejable seguir utilizándolo «al tributo» hasta que no surja otro «término» más adecuado” (Troya, 2014, p. 02) pero es real que su significado puede resultar complejo por las múltiples consideraciones dadas para su construcción. Ciertamente, la formulación de una definición de tributo se establece en función de los elementos que su redactor considere trascendentes, lo que sugiere que exista un catálogo infinito de definiciones dadas, sin que esto quiera decir que haya buenas o malas, correctas o incorrectas, generales o específicas; simplemente el tributo es un termino que se ve sometido, en buena medida, a la interpretación de las personas y esta bien que sea visto desde un prisma de perspectivas distintas.

Ahora bien, el estudio del significado del tributo se debe asentar en algún punto y las definiciones examinadas aportan en cuantiosos argumentos para retratar los factores que se consideran los mas importantes dentro del presente estudio y que serán mencionados oportunamente y que, evidentemente, su estudio, merece un tratamiento extenso dentro de un acápite diferente.

En primer orden, *(i)* la legalidad, resulta primordial al momento de abordar al tributo. Representa uno de los ejes principales sobre los cuales se deba asentar toda política fiscal de cualquier Estado. El hecho de que solo los legisladores, asumiendo el mandato de la expresión de la voluntad popular, determinen la creación, modificación o extinción de tributos que solo pueden ser tratados por ley, significa, para los ciudadanos, una garantía básica para impedir el abuso y arbitrariedades de políticas fiscales de los gobernantes en miras de la recaudación. La legalidad se la debe observar desde una perspectiva dual, según la cual, se observe el proceso de formación de la norma atendiendo a las características de una ley y, también, que por la naturaleza de la materia que esta siendo objeto de regulación, dicha norma tiene reservada una categoría normativa dispuesta para tales asuntos, es decir, también la ley.

En segunda instancia, de las definiciones de tributo recogidas previamente, se colige que, *(ii)* la capacidad contributiva es otro de los fundamentos que sirven como piedra angular

ordenado vía decreto legislativo No. 52 en el Registro Oficial 326 de 28 de noviembre de 1980 en un claro ejemplo de un tributo parafiscal. Por otro lado, la extrafiscalidad, son una suerte medidas correctivas de conducta materializadas en una política pública con fines no recaudatorios como reducir el consumo de bebidas azucaradas creando una tarifa extra encareciendo su valor.

del tributo. Lo que le interesa al legislador es gravar la riqueza de las personas que efectivamente la consigan. Toda operación económica que se adecúe a la descripción fáctica de la norma tributaria tiene todo el soporte jurídico para que recaiga un deber jurídico de tipo pecuniario sobre el ciudadano frente al Estado. A partir de la capacidad contributiva que, según palabras de Eusebio García González (1997), es el elemento objetivo que facilita la justicia tributaria, comienza la deducción lógica de la aplicación de los tributos, pues a partir de ese elemento ‘objetivo’ se puede describir en una ley el hecho específico que se encuentra gravado y, de tal forma, ubicar al sujeto que adecuó su conducta a la descripción de cierta realidad normativa y direccionar, en contra de aquella determinada persona, medidas que conduzcan al cobro de la prestación debida por el realizador del hecho materializado en la norma.

El tercer presupuesto de trascendencia que se obtiene de las reflexiones de los mencionados juristas puestos a consideración anteriormente, es el fin del tributo. Es difícil explicar cualquier institución jurídica sin atender a un sentido pragmático de su existencia. El objetivo del tributo, para su elemental entendimiento, se remite al incremento del presupuesto general de los Estados para satisfacer deberes básicos propios y de los ciudadanos. Entonces, en la medida de lo posible, los distintos gobiernos buscan asegurar los recursos económicos que serán destinados principalmente al gasto público. En esencia, para cumplir tal función están los tributos, es una de las principales justificaciones; no obstante, existen límites, facultades, obligaciones y derechos que circundan la aplicación de los tributos que llevan a que su contenido sea, como ya se ha mencionado, complejo.

En síntesis, son tres los elementos que, para la presente, se considera fundamentales al momento de abordar una noción de tributo: (i) legalidad, (ii) capacidad contributiva y (iii) cobertura del gasto público.

Por otra parte, sería inconveniente ignorar presupuestos contenidos en las definiciones de tributos previamente aportadas puesto que hacen referencia a componentes del tributo de real importe. Por ejemplo, de Amatucci & García (2001), se explica que el tipo de régimen tributario de los países obedece a sistemas políticos con una clara ideología. Existirán aquellos regímenes donde un reducido catálogo de impuestos obedece a un Estado con tintes abstencionistas o, todo lo contrario, se encontrarán ordenamientos jurídicos extensos y dificultosos donde el Estado, institucionalmente, sea robusto e interventor. En

conclusión, el régimen tributario de los países es un verdadero reflejo del tipo de Estado que los gobernantes han construido.

Según como se aborda el estudio del tributo, cada vez mas resulta próximo el concepto de ‘hecho imponible’, ‘hipótesis de incidencia’ también conocido como ‘presupuesto de hecho’, en algunas legislaciones se presenta como ‘hecho generador’. Sin importar la forma de llamarlo, es generalmente conocido que éste presupuesto es imprescindible al momento de hablar de tributo y de Derecho Tributario, en general. Precisamente, Eusebio González García, a través de su definición de tributo, es el responsable por aproximarse a este concepto. Según él, el hecho imponible, confluje una vez establecidos los presupuestos del tributo. Legalidad, capacidad contributiva y cobertura del gasto público, concurren a la prevalía del hecho imponible que es el “eje y columna vertebral de la imposición y, consiguientemente, de la sujeción pasiva.” (González García, 1997, p.23)

Finalmente, por un lado, José Vicente Troya (2014), aporta en gran medida con precisiones semánticas de los términos que incorrectamente se usan para referirse como sinónimos al tributo y, por otro lado, Benítez Rivas (2008), aborda la definición desde una arista interesante, puesto que, saca a la luz dos importantes clasificaciones que tiene el tributo. Primero, exrafiscalidad y parafiscalidad para aclarar que existen disposiciones de naturaleza tributaria pero que no necesariamente persiguen gravar la capacidad contributiva de las personas. En segundo lugar, la tripartición que tiene el tributo, siendo su configuración tradicional en impuestos, tasas y contribuciones especiales, cada una con sus propias características.

1.1.2.1. Legalidad y Reserva de Ley

La legalidad es un principio que no solo encuentra su aplicación el Derecho Tributario, sino que se la encuentra dispersa en todas las ramas del Derecho. Su naturaleza, como la de todos los principios, responde a ser un verdadero muro de contención contra la arbitrariedad de la potestad pública, sin importar el ámbito en dónde se desenvuelva. Ahora bien, dentro del Derecho Tributario, no hay razón lógica que indique que la legalidad no es un freno contra las arbitrariedades del Estado; por supuesto que lo es. En el marco jurídico

tributario, la legalidad también es un peso contra la potestad pública y, siendo específicos, contra la potestad tributaria.

Ciertamente, el principio de legalidad, según Jorge Bravo Cucci (2010), está reconocido constitucionalmente en la mayoría de ordenamientos jurídicos contemporáneos; por consiguiente, es menester de la legalidad, el sometimiento de todas las actuaciones de la Administración Pública y/o Tributaria al límite emanado de las constituciones de las naciones a través del Principio de Legalidad.

La legalidad cobra importancia, pues es el marco dado por la Constitución para regular las actuaciones del propio Estado. Ese marco constitucional, en el fondo, representa la voluntad de los pueblos para evitar las arbitrariedades de las autoridades públicas. La académica ecuatoriana Pamela Aguirre Castro, al recopilar reflexiones de destacados criterios autorizados por la doctrina, propone la siguiente concepción de lo que verdaderamente significa la legalidad en un Estado:

El principio de legalidad significa en su sentido más amplio y general que todos los actos gubernamentales y administrativos están subordinados a la Constitución, tratados internacionales y leyes vigentes, esto se constituye en reflejo de la soberanía popular, pues la ley es la «declaración de voluntad soberana, manifestada en la forma prescrita por la Constitución»;¹⁸ la superioridad de la ley arranca del hecho de ser «la expresión de la voluntad general», manifestada en forma de ley; la cual debe ser sometida a los límites y principios que la Constitución señala. (Aguirre, 2013, p. 18)

Ahora bien, es importante resaltar que a la par del principio de legalidad se encuentra el principio de Reserva de Ley. A nivel legislativo como a nivel doctrinario hay claros disensos acerca de si los dos principios son sinónimos o merecen un tratamiento distinto.

El doctrinario español Fernando Pérez Royo (2008), alude a esta controversia argumentando que la legalidad, en resumidas cuentas, significa la necesidad de una ley formal para que se puedan configurar tributos. Sobre la distinción de pensamientos acerca del tratamiento de legalidad y principio de reserva de ley como sinónimos o no, el autor acota “(...) Se habla (en este sentido) de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad, que consideramos es más ajustada a la indicada de reserva de ley (...) No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos.” (Pérez, 2008, p. 66)

En contraposición a la última inclinación doctrinal señalada, el profesor Bravo Cucci (2010), se decanta por la importancia de disgregar al principio de legalidad y de reserva de ley por dos caminos apartados. Dentro de un análisis sobre una Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano que resuelve sobre la interpretación hecha por la Administración Tributaria de ese país, mediante la cual se creaba una obligación tributaria a través de una interpretación de una norma tributaria aduanera, el autor señala:

El principio de reserva de ley viene a ser -en el acertado pronunciamiento del Tribunal Constitucional- una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley de ciertas materias. En semejante sentido se pronuncia la sentencia N° 0042-2004-AI, distinguiendo ambos principios, pues mientras el principio de legalidad se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes, el principio de reserva de ley implica una determinación constitucional que impone la regulación por ley a ciertas materias. (Bravo Cucci, 2010, p. 116)

En vista de que tratar sobre el principio de legalidad condiciona *sine qua non* a referirse a asuntos relacionados con el principio de reserva de ley, se informa que, para su examen, se las afrontará de forma unificada. Empero, se advierte también que, la posición por la cual el presente estudio se decanta es por la línea dejada por Bravo Cucci, en virtud de que se considera importante enfatizar, mediante el principio de legalidad, las limitaciones que debe tener toda autoridad pública, incluida la potestad tributaria, para que quede en claro que sus actuaciones deben someterse al marco de actuación diseñado por el principio de legalidad siempre. Esto, sin perjuicio de la trascendencia que adquiere la reserva legal; es decir, la disposición constitucional que ordena que los asuntos tributarios que competan su creación extinción y modificación es una atribución excluyente de la ley y de ninguna otra norma, especialmente, de aquellas que ocupan un lugar jerárquicamente inferior.

Según, Pérez Royo (2008), es importante resaltar los ‘beneficios’ o fundamentos del reconocimiento del principio de legalidad en lo tributario, toda vez que su alcance se puede configurar a partir de tres visiones gravitantes. En un inicio, desde un enfoque individual, la legalidad presupone que el ciudadano tiene una verdadera garantía para hacer valer sus derechos subjetivos que, sin legalidad, pondría en riesgo tales derechos como la propiedad e, inclusive, su libertad. En segundo término, a partir de una óptica política y colectiva, la

ausencia del principio de legalidad, conculcaría los pilares fundamentales de cualquier Estado de Derecho.

En este sentido, la legalidad, tiene la finalidad de atender las necesidades de los colectivos, especialmente de las minorías puesto que, al ser el órgano legislativo -por naturaleza es el máximo ente de representación social- el responsable de la elaboración, extinción y reformulación de tributos, permite una equitativa distribución de la carga tributaria en los distintos sectores de la sociedad y se extiende incluso a los beneficios y exenciones tributarias que afectan a ingresos tributarios del Estado. Especialmente si, esa elaboración de tributos se da en un escenario de amplia discusión donde existe una variedad de intereses contrapuestos. Y, en tercer lugar, se encuentra la arista desde la cual se conecta al principio de legalidad con otro principio destacable del Derecho Tributario y es el principio de seguridad jurídica cuyo contenido vela por que el contribuyente conozca de forma cierta cuales son los horizontes tributarios de los gobiernos y, así, poder planificar su actividad económica o no someterse a cambios bruscos que contravendrían sus negocios.

Se conoce ya que la reserva legal se refiere al catálogo de materias que por orden constitucional deben conformarse por Ley. Básicamente, esa es la característica propia de la reserva legal y, en lo tributario, este principio dicta que los tributos se deben crear a través de la mencionada categoría normativa. Las principales características de la reserva de ley, según Queralt, Lozano y Poveda (2008), son: (i) el carácter constitucional de la reserva legal, vínculo entre el ejecutivo y legislativo para la formación de normas; (ii) la reserva legal se constituye como un vínculo no solo para el ejecutivo, sino también para la función legislativa ya que, no puede dimitir de esa función, puesto que encuentra su fundamento en la constitución; (iii) la buena marcha del principio de reserva legal se basa en la efectiva separación de poderes del Estado y del efectivo funcionamiento del poder judicial para contrarrestar las extralimitaciones del legislativo en merma o desnaturalización del mandato constitucional.

1.1.1.1. Reserva de ley absoluta y relativa

En cuanto al alcance del principio de la reserva de ley, se puede hablar de dos tipos, la reserva de ley absoluta y la relativa. La absoluta se refiere aquellas normas que su

tratamiento se debe agotar con la regulación dada por la norma legal. La Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana, delimita sobre la reserva de ley absoluta de la siguiente forma: “(...) La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; (...) En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes” (Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana, Segunda Sala, 2404/1996)

Entonces, la reserva de ley absoluta necesariamente debe abordar las partes esenciales del tributo. Por consiguiente, se debe cuestionar ¿cuáles son estos componentes para poder identificarlos plenamente? El autor Pérez Royo (2008, p. 70) coadyuva a saber cómo identificarlos.

De manera sintética, podemos responder diciendo que deben entenderse comprendidos, en todo caso, los elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación). La ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quién está obligado a pagarlos (sujetos pasivos), cuánto hay que pagar (base, tipo, cuota).

Queda claro que los componentes del tributo que, están sujetos a la estricta aplicación del principio de reserva de ley, infieren, principalmente, con lo que se debe pagar, a razón de qué se debe pagar, quién es el obligado del tributo y sobre quién recae la facultad de recibir el pago o perseguir su cumplimiento.

Por otro lado, sobre la reserva de ley relativa, el autor Bravo Cucci (2010), haciendo referencia a una nueva sentencia del Tribunal Constitucional Peruano, manifiesta que, la reserva de ley relativa, permite que normas infra legales como decretos, resoluciones y reglamentos, puedan referirse a un tributo previa distribución legal de la potestad tributaria y, en tanto y en cuanto, estas disposiciones no contravengan normas tributarias legales o constitucionales.

En ese mismo sentido, el tratamiento que se da a la reserva de ley relativa, desde la doctrina y las legislaciones, es que resulta necesaria. Sobre el legislativo no puede recaer la función de reglamentar absolutamente todos los pormenores que consisten en la imposición de tributos y, para esto, se requiere la flexibilización del principio de reserva de ley. En ese contexto, la relativización o flexibilización, permite que existan disposiciones

jerárquicamente inferiores a una ley pero que regulan elementos al tributo por remisión expresa de la ley.

De ahí que, el doctrinario César Gamba Valega, manifiesta que “(...) cabe señalar que la reserva de ley tampoco es absoluta, al no exigir que las normas con rango de ley regulen las materias “cubiertas” de modo excesivamente riguroso, admitiendo, por tanto, remisiones a normas reglamentarias.” (Gamba Valega, 2011, p. 433) No obstante, las remisiones de la ley a las normas inferiores no deben ser hechas desprolijamente, puesto que las remisiones en blanco, por ejemplo, darían facultades exorbitantes a las administraciones públicas.

(...) podemos señalar que los elementos esenciales del tributo (“identificadores” y “cuantificadores”) no pueden ser “remitidos en blanco” a la Administración Pública, para que sea ella la que los “defina”, mediante actuaciones concretas o, siquiera, mediante el ejercicio de su potestad reglamentaria. (Ibídem.)

En consecuencia, resulta necesario que la legislación se flexibilice en cuanto a reconocer qué partes del tributo puedan y deban ser regulados por normas que no necesariamente son leyes y sin que esto suponga contravenir, en esencia, la naturaleza del principio de reserva de ley y, por ende, el principio de legalidad. Empero, existen tres premisas que limitan la aplicación extralimitada de la reserva de ley relativa; la primera, siempre se debe a un mandamiento expreso de la ley; en segundo lugar, no pueden contradecir los mandatos constitucionales y legales que enmarcan a los tributos, entre estos, los principios; y, en tercer orden, deben ser compatibles con los componentes estructurales del tributo propios de la reserva de ley absoluta.

Cabe mencionar que, como añadidura de lo anterior, la remisión de disposiciones tributarias de leyes a otras normas de menor jerarquías son situaciones de excepción. De ninguna forma, la remisión se puede convertir en la generalidad al momento de legislar sobre tributos. Además de que, las remisiones en blanco, es decir, cuando la ley da una facultad absoluta en cuanto a toda la regulación de un tributo. Tal hecho daría dotaría al ejecutivo de funciones y prerrogativas extralimitadas que, concatenarían, en la vulneración del principio de legalidad.

1.1.2. Capacidad Contributiva

Las obligaciones tributarias tienen una característica única que hace de ellas distinguirse de las demás obligaciones de un ordenamiento jurídico. Esta particularidad existe en virtud del contenido que les ha sido otorgado por el principio de capacidad contributiva, pero ¿qué es lo que realmente significa el principio de capacidad contributiva? Alberto Tarsitano (2005, p. 409) la define como la “aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible.”

Ciertamente, en la medida de que la elaboración de la norma y, por consiguiente, la obligación tributaria depende de la capacidad contributiva, ésta se refiere a una manifestación de riqueza actual y real de los ciudadanos para que sobre ellos pese una carga impositiva determinada.

Ahora bien, bajo esta arista, la capacidad contributiva se entiende como una fuente material de lo que versa un tributo en su hipótesis normativa. En otras palabras, la capacidad contributiva es un fundamento esencial con el que se construye un tributo porque, en primer lugar (*i*), de esta se desprende la actividad o producto humano que es considerado riqueza y que se halla gravada. Esto se comprende a través de que las obligaciones tributarias tienen una fuente formal y material.

La ley es aquella fuente formal y su importancia ya ha quedado sentada pero la esencia de la obligación tributaria proviene de la fuente material, esto es, como ya se ha mencionado, la capacidad contributiva. Este es el momento en que se encuentra una función primordial que hace que la construcción de las obligaciones tributarias se encuentren supeditadas a un campo de acción determinado y que está dado por la capacidad contributiva. Funciona como un verdadero límite a la discrecionalidad del legislador para crear obligaciones. Así lo señala Héctor Villegas (1984, pp. 65-66), autor que coadyuvará invaluablemente al análisis de este principio, “(...) Pero también es verdad que si el principio de capacidad contributiva se halla inserto en el orden jurídico de un país, estará prohibido escoger un hecho que de ningún modo pueda constituir un síntoma de capacidad contributiva” Y, la delimitación a la discrecionalidad del legislador no es una restricción

específica sobre que normas se que crean o no, sino mas bien es un límite abstracto que, en base a la consideración de los principios de la tributación como solidaridad, justicia, proporcionalidad, entre otros, y, que se derivan de la capacidad contributiva, el legislador se encuentra obligado a respetarlos previo a la elaboración de una norma fiscal que busca la recaudación de un ingreso económico. Por tanto, el origen de la obligación tributaria o, por lo menos su contenido esencial, se encuentra en la capacidad contributiva.

Francesco Moschetti (2001), esgrime sobre la discrecionalidad del legislador al crear obligaciones tributarias señalando que la discrecionalidad legislativa al momento de regular tributos peca de ser absoluta, lo cual, se caracteriza por la amplia libertad al momento de crearlos. Tal discrecionalidad encuentra su orilla en un marco normativo de constitucionalidad. El principio de capacidad contributiva es un límite explícito, obvio, interno de cada norma, pero también un límite externo de sujeción a una norma superior.

En segundo lugar (*ii*), el principio de capacidad contributiva, delimita quienes son aquellas personas a las que el legislador puede catalogarlas como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y, por ende, se encuentran en una situación de deudores del pago de un tributo. Sobre esto, Héctor B. Villegas (1984, p. 74) anota:

Los tributos deben ser exigidos tomando como base la capacidad contributiva. Este basamento tiene un doble significado: 1) que quien no tenga determinado nivel de capacidad contributiva no debe contribuir. Es decir: el tributo debe ser exigido solo a quienes tienen disponibilidad de medios económicos para efectuar el pago. (...) 2) que el sistema de tributación debe estructurarse en forma tal que los que manifiestan mayor capacidad contributiva tengan una participación mas alta en las entradas tributarias del Estado.

Entonces, por un lado, existe la capacidad contributiva como realización del tributo en sí; como un elemento que se usa específicamente para materializar a la capacidad contributiva en una expresión legal, mediante la cual, el sujeto pasivo solo será aquella persona que demuestre un determinado nivel de capacidad contributiva y, esto, solo son las personas que tienen un nivel de ingresos considerable a tal punto que el Estado espera de ellos una contribución económica. Así lo reafirma Amatucci (2008, p. 133), “La capacidad contributiva constituye el supuesto real, límite y parámetro de recaudo, y consiste en la idoneidad del sujeto para ser coactivamente sujetado a la potestad tributaria según criterios de progresividad.” (el subrayado no pertenece al texto original)

Si bien es cierto, la definición de capacidad contributiva aportada por Tarsitano se refiere a una perspectiva constructiva del tributo, esto no quiere decir que sus aportes también puedan introducir propiedades de la capacidad contributiva que sobrepasan a la figura del tributo como tal. Estos atributos se clarifican y salen a la luz del análisis de Villegas sobre la capacidad contributiva. Premisa que, ineludiblemente, tiene que ver con los preceptos de solidaridad, justicia tributaria, progresividad, proporcionalidad, deber de contribuir que son premisas que encuentran su origen en la capacidad contributiva y que complementan su significancia.

1.1.2.1. Solidaridad

En ese orden de ideas, Moschetti (2001) señala que la solidaridad es la base del tributo. De ahí nace la obligación de todos los ciudadanos de contribuir o concurrir a los gastos públicos en virtud de la capacidad contributiva. La razón sustancial de la prestación tributaria no en el abstracto poder formal de la ley, ni en el interés individual conmutativo, sino en el deber de solidaridad que vincula al bien común la potencialidad de cada sujeto que forme parte de una comunidad.

Asimismo, Andrea Amatucci (2008), sostiene que el tributo conlleva una intrínseca expresión de soberanía y de solidaridad. Soberanía en cuanto a que su titularidad reposa en el pueblo que, a través de los máximos órganos de representación social, como el parlamento, erigen normas que describen situaciones fácticas que se encuentran gravadas por ley -asunto también orientado por la capacidad contributiva-; y, solidaridad, como un deber cívico de los ciudadanos en los que se ha verificado manifestaciones de riqueza, a concurrir a satisfacer económicamente los gastos públicos del Estado por el hecho de pertenecer, interactuar y desenvolverse en un determinado grupo social. Así concluye Amatucci (2008, p. 134), en cuanto a la solidaridad, soberanía y tributos:

El principio de capacidad contributiva resulta por tanto aplicado si la ley tributaria considera en el supuesto fáctico la potencialidad económica, la cual expresa la relación con la solidaridad, es decir, el beneficio que trae la colectividad que compensa de esta forma el daño que sufre el contribuyente por ver afectado su ingreso. El tributo es instrumento de tutela de los intereses del Estado, los cuales involucran cualquier otra finalidad

constitucionalmente garantizada que el tributo esta en condiciones de perseguir. (el subrayado no pertenece al texto original)

Es decir, la solidaridad es un presupuesto principal de la capacidad contributiva. Incluso, Moschetti se atreve a afirmar que su aplicación es importante no solo para la capacidad contributiva sino también para el tributo en si. Evidentemente, la solidaridad cumple un rol protagonista en cuanto a Derecho Tributario respecta. Su fuerza viene dada desde los orígenes mismo de las civilizaciones; su aprehensión significa el entendimiento de las dinámicas sociales y las interacciones humanas en la que se desarrollan las personas, lo que conduce a la comprensión de que el individuo que consigue un beneficio personal mientras se desenvuelve en un medio social, parte de su éxito se lo debe a la colectividad.

Cabe hacer énfasis en que Amatucci adelanta un criterio importante de la capacidad contributiva y es la legitimación que le da al tributo este principio. Tal característica se la puede obtener del texto previamente citado: *«(...) el beneficio que trae la colectividad que compensa de esta forma el daño que sufre el contribuyente por ver afectado su ingreso.»* Sin embargo, como se analizará en adelante, todas las características primordiales de la capacidad contributiva conducen a la legitimación del tributo, incluido, por supuesto, la arista de solidaridad del principio.

1.1.2.2. Justicia Tributaria

Ahora bien, la justicia tributaria también es un principio realizador del Derecho Tributario, pero que, como se ha mencionado, su naturaleza no esta desapegada al principio de capacidad contributiva; de hecho, representa una de sus extensiones. La carga tributaria no puede ser propuesta en una cifra resultante de los balances del presupuesto estatal y dividido en igual cantidad para todos los ciudadanos. Tal hecho sería un atropello a los derechos de las personas. Es por tal motivo que, esa cuota que correspondería a cada ciudadano satisfacer es mayor o menor en base a los ingresos y actividades económicas específicas realizadas o manifestadas por cada uno de los ciudadanos; y, el tamaño de su aporte, se lo determina en función de la cuantificación de esas expresiones de riqueza. Entonces, cada individuo tendrá un importe o no y, si lo tiene, puede variar su nivel de

aportación. Eso es lo que se cataloga como carga tributaria y su imposición está subordinada a la distribución según el ‘tamaño’ de la riqueza individual de los ciudadanos.

La adopción de este criterio distributivo responde a exigencias de «razonabilidad» y «justicia» que parece imposible soslayar (...) Estos valores imponen que sea la capacidad contributiva de los miembros de la comunidad, la magnitud sobre la cual establezca la cuantía de los pagos públicos. Dicha cuantía debe ser fijada por el legislador mediante la ponderación de todas aquellas circunstancias que tornen equitativa la participación de los ciudadanos en la cobertura del gasto público. (Villegas, 1984, p. 64)

Consecuentemente, en el marco de la justicia tributaria, que, como entendemos esta direccionada a provocar una suerte de sinergia ciudadana para que el Estado, al cual todos pertenecen, pueda satisfacer las necesidades demandadas por la propia gente pero que, tal contribución, sea elaborada de la forma mas proporcional en base a las personas que se encuentran mas aptas para concurrir con su aporte económico al gasto público.

El principio de justicia extrafiscal, de una parte, se basa en el principio sustancial de igualdad, entendido como garantía de participación de todos los ciudadanos en la organización política y social del país, y, de otra, se basa en la noción de capacidad contributiva; así, la justicia extrafiscal legitima la repartición de las (sic) ingresos necesarios para sobrellevar las (sic) recursos faltantes.

El tributo se inspira, por tanto, en un principio de justicia que es al mismo tiempo fiscal y extrafiscal, pues persigue conjuntamente fines de recaudación y de política económica y se funda en el principio de igualdad formal y sustancial, que se realiza a través de principio de progresividad. (Amatucci, 2008, pp. 133-134)

Resulta evidente que la justicia fiscal no solo es un camino por el cual deberían transitar los sistemas fiscales de los ordenamientos jurídicos de los países, sino que es un fin en si mismo. Es una construcción abstracta que sus bases las asienta en la capacidad contributiva y que toma un sentido especial al regular que las normas fiscales pertenezcan a un sistema que merece una interpretación finalista. Es decir, no solo conformarse con la suficiencia recaudatoria, sino que la mismas sea un medio para cubrir los gastos públicos y que dicha fuente de recursos sea aportada solo por los ciudadanos que se encuentran en la aptitud económica y, por ende, jurídica, de atender el llamado estatal que, dicho sea de paso, es un absoluto deber jurídico.

1.1.2.3. Deber de contribuir

Se debe tomar en cuenta que el deber de contribuir, al igual que los anteriores principios que se desenvuelven en torno a la capacidad contributiva, son nociones que no están separadas, sino que actúan de forma integral. Son parte de un conjunto indivisible que propende a que las relaciones jurídicas tributarias que se desarrollan en el marco de un sistema fiscal, se encuentren al servicio del poder como de los ciudadanos.

Es por tal motivo que, el deber de contribuir, es una verdadera obligación jurídica que recae sobre los ciudadanos y que las autoridades públicas tienen todas las facultades de perseguir el cumplimiento de dicho deber siempre en respeto del conjunto de lineamientos propios del Derecho Tributario. En la misma línea, Tarsitano y Amatucci, en relación al deber de las personas para participar en el financiamiento de las arcas públicas, sugieren que:

Todos los tributos satisfacen una necesidad pública que los vuelve coactivos como deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Es obvio que se vuelven obligatorios porque los servicios públicos divisibles e indivisibles que financian resultan esenciales para la comunidad, y esta función es trascendente al beneficio que reciba individualmente cada contribuyente. (Tarsitano, 2005, p. 420)

La capacidad contributiva no se agota en la prohibición de irracionalidad y arbitrariedad del legislador. (...) Sucesivamente, se ha encontrado el fundamento del deber de contribuir no ya exclusivamente del estado de sujeción, sino también en la pertenencia del individuo a la colectividad organizada. (Amatucci, 2008, p. 133)

De cierta manera, el deber de contribuir, bajo el amparo de la capacidad contributiva, responde a la misma esencia de la solidaridad, pero, esta vez, corresponde a su efecto a partir de la óptica de aquel sobre quien recae la obligación pecuniaria. Lo cual se explica en razón de que, en palabras de César Montaña (2011), el deber de contribuir es una obligación que encuentra su origen en la propia voluntad social que, por medio de sus representantes, determinan la importancia de contribuir económicamente al sostenimiento de las cargas públicas. Esto, a su vez, permite que haya una verdadera redistribución de la riqueza ya que, en función de la política social y económica de los gobernantes, tales recursos se traducen

en obras, servicios, asistencia social y, en general, gasto público. Es así como funciona también la solidaridad -principio previamente analizado- al momento de construir sistemas fiscales.

Es importante señalar que el deber de contribuir es una expresión adicional de la capacidad contributiva pero que asienta su esencia en aquella obligación de los ciudadanos a atender, en palabras de Montaña, el sostenimiento de las cargas públicas, sin perjuicio de que existan limitaciones a la facultad de la autoridad tributaria dadas por la misma máxima de la capacidad contributiva y que han sido elementos esgrimidos previamente. De ninguna manera las autoridades públicas pueden alterar, ya sea en el proceso de formación de un tributo o ya en su aplicación, parámetros como legalidad, reserva de ley, solidaridad, justicia tributaria, entre otros, en aras del deber tributario y de la simple recaudación de ingresos.

1.1.2.4. Funciones principales de la Capacidad Contributiva

En conclusión, sobre la capacidad contributiva en general, no sobra decir que su importancia recalca en los puntos medulares del Derecho Tributario, sistemas fiscales y normas tributarias. De forma amplia se puede declarar que las funciones que cumple la capacidad contributiva son múltiples y tiene presencia en varios aspectos de esta rama, algunos de ellos ya han sido contemplados en la presente pesquisa. No obstante, vale recalcar que las funciones que cumplen se las puede clasificar en dos vertientes generalísimas e integradoras del resto.

La primera (*i*), es la función de legitimación de la norma tributaria. Dentro de la ciencia jurídica existe un catálogo de derechos debidamente clasificados por su naturaleza y en algunos su reconocimiento es de larga data. Uno de ellos es el derecho a la propiedad que se reconoce como un derecho fundamental atribuido a las personas.² Entonces, ¿cómo se

² El derecho a la propiedad privada está consagrado por el artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos. Artículo 21. Derecho a la Propiedad Privada 1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social. 2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley. 3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.

puede entender que exista una forma de vulneración de este derecho aún cuando existen varias acciones legales que buscan la tutela y reparación de este derecho ante una vulneración?

Una de las excepcionales formas de ‘vulnerar legítimamente’ la propiedad como derecho de las personas es el planteamiento de obligaciones fiscales debidamente adjudicadas a un individuo. Así como, a través de un proceso penal se puede coartar jurídicamente la libertad individual de las personas, una norma tributaria puede vulnerar el derecho de la propiedad bajo parámetros y límites esbozados. Indudablemente, debe haber una consideración mayor a la propiedad para que su transgresión sea legítima. A partir de esta reflexión elemental, se circunscriben los argumentos jurídicos que permiten concluir en que la capacidad contributiva es el núcleo, según el cual, las normas tributarias se legitiman.

En tal virtud, la función legitimadora de la ley tributaria otorgada por la capacidad contributiva tiene que ver con los aspectos previamente analizados. Así es como, la capacidad contributiva como fuente de creación y futura imposición de un tributo permite que el contribuyente salde su obligación de pago en relación a la ‘contraprestación’ obtenida de dichos ingresos. Contraprestación que no es directa ni inmediata pero que el conjunto de tributos recaudados mas los beneficios públicos prestados concatenen un beneficio. Los casos en los cuales la exacción de un tributo no se asienta sobre una verdadera manifestación de riqueza o su carga no es proporcional a la pretensión buscada por el Estado, el resultado no es otro según el cual dicha norma resulta ilegítima.

Una ley tributaria es ilegítima si, descansando sobre las interpretaciones de las vicisitudes sociales que pueden revelarse falaces en el hecho, es irrazonable y aun lesiva del principio de igualdad y de capacidad contributiva, por someter a un sujeto a una imposición mas elevada en razón de la manifestación de fenómenos diferentes a la mayor capacidad contributiva e imponiendo también la prohibición de la prueba en contrario. (Amatucci, 2008, p. 132)

Cabe mencionar que la capacidad contributiva provee de legitimidad en todos los aspectos que permiten que se configure una obligación tributaria y que se haga recaer su consecuencia normativa a un contribuyente previamente determinado. Por ende, existe consideración a la capacidad contributiva en las fases lógicas de la imposición que según González García (1997) son en un primer momento cuando el legislador ha decidido gravar,

en miramiento a los principios del Derecho Tributario, a ciertas actividades económicas o frutos provocado por una persona; en un segundo momento cuando el hecho a gravar se formaliza a través de una norma jurídica con categoría de ley; un tercer momento cuando el contribuyente ha subsumido su conducta al hecho formalizado o imponible; y, en un cuarto momento cuando el realizador del hecho debe soportar la carga, esto es la imposición, dada por la consecuencia normativa producto de su verificación en el hecho imponible. En otras palabras y expresado por Tarsitano (2005, p. 408), “La legitimidad sustancial de la norma tributaria está proporcionada por la capacidad contributiva. Desde la manifestación de la riqueza, fuente elegida para financiar el gasto público, hasta la búsqueda del sentido de su expresión legislativa.”

La segunda función general de la capacidad contributiva (*ii*) es la limitación del poder tributario. Es cierto que se entendería que si una norma atiende los preceptos descritos en la función de la capacidad contributiva para legitimar las obligaciones tributarias se evidenciaría un panorama donde el poder tributario tenga sus límites definidos. Empero, resulta importante para el autor, en consonancia con la bibliografía revisada, que, es menester de la doctrina tributaria hace énfasis en que la limitación al poder tributario de exacciones abusivas o carentes de justificación axiológica, requiere de una debida protección jurídica para los contribuyentes y su necesaria reparación. Es decir, la limitación a este poder es una verdadera defensa de los derechos de los ciudadanos.

En consecuencia, al decir de Tarsitano (2005) las dos funciones generales de la capacidad contributiva son la legitimación y la delimitación del poder tributario. El contenido de la capacidad contributiva tiene una doble acepción. Sirve como criterio de legitimación del poder tributario y como límite o garantía individual como dicho poder. Estas funciones equilibran la relación entre el Estado y el contribuyente ya que objetiva el el mandato político constitucional de los habitantes a sostener los gastos del Estado que se traduce en el deber jurídico de contribuir y tutela el interés del contribuyente de que la ley no rebase su capacidad contributiva.

1.1.3. El tributo y la cobertura del gasto público

Ahora bien, se sabe que las personas tienen un deber de contribuir para la satisfacción de los gastos públicos. De hecho, han existido corrientes de pensamiento de Derecho

Tributario que han marcado el inicio del estudio del tributo haciendo prevalecer una característica pecuniaria del mismo que tiene como fin el direccionamiento a las arcas del Estado para su propio financiamiento. De ahí que, existen definiciones de tributo que lo destacan como una fuente de los ingresos públicos. Una de estas es la aportada por el connotado tratadista Giuliani Fonrouge (1997), citado por Pedro Guillermo Galli (2000), quien determina que tributo es “una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.

Tal concepción del tributo hace énfasis en la prestación de dinero que debe cumplir los ciudadanos obligados y que dicha imposición nace del poder de *imperium* de Estado para crear esta clase de obligaciones. En otras palabras, la obligación jurídica no nace por la voluntad del deudor³, sino por el interés del Estado en crear esa situación jurídica en donde, por esa voluntad estatal, existe un deudor y no al revés.

Asimismo, desde la perspectiva coactiva del Estado para conseguir ingresos, se puede enumerar tres elementos del tributo que nacen a partir de la concepción utilitaria o ‘funcional’ del tributo para el Estado. Y estos son, en palabras de Matías Cortés Domínguez “a) son débitos a un ente público; b) encuentran su fundamento jurídico en el poder *imperium* del Estado; y c) se establecen con el fin de allegar los medios para cubrir las necesidades financieras del Estado y los demás entes públicos.” (Galli, 2000, p. 158) (el subrayado no pertenece al texto original)

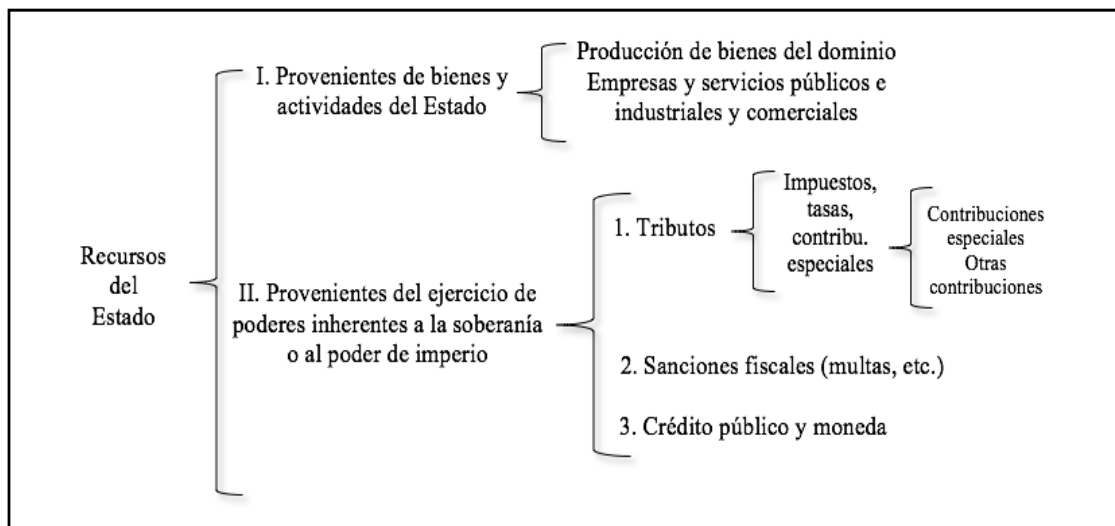
Ciertamente, la cobertura de las necesidades públicas son uno de los fines que cumple el tributo, esa es una de las finalidades que contrae la cooptación de recursos económicos a través de los tributos para satisfacer los gastos públicos que no son otra cosa que:

(...) las erogaciones que efectúa el Estado para adquirir bienes instrumentales o intermedios y factores para producir bienes y servicios públicos; o para adquirir bienes de consumo a distribuir gratuitamente o contra el pago de una retribución directamente a los consumidores; o bien para transferir el dinero recaudado con los recursos a individuos o empresas sin ningún proceso de producción de bienes o servicios. (Jarach, 1978, p. 163)

³ A diferencia de las obligaciones contractuales que tienen como fuente primaria de derechos y obligaciones la voluntad de los contrayentes y que cuyas bases están reguladas por el Derecho Civil.

A su vez, los recursos que permiten cubrir los gastos públicos provienen, evidentemente, de los ingresos públicos. En palabras de Galli (2000), los recursos son los medios económicos que tienen como fin satisfacer los gastos públicos y que, dentro de un concepto amplio, son todos los ingresos que obtiene el Estado, ya sea como titular del dominio de diferentes bienes o prestación de servicios, como beneficiario de la confianza pública o por el ejercicio de su poder de imperio.

Por ende, es necesario clasificar la clase de recursos en función del origen de los mismos. Fonrouge (1997), clasifica de buena manera los recursos públicos que integran el presupuesto de los Estados de la siguiente manera:



Fuente: Fonrouge, 1997, p. 244

Es así como, los tributos integran una parte importante de las fuentes de los recursos del Estado. Son un recurso considerado como derivado debido a que provienen de la actuación del ejercicio del poder de *imperium* del Estado y están compuestos por impuestos, tasas y contribuciones; es decir, no solo que los tributos contribuyen a los ingresos nacionales presupuestarios, sino también componen parte de los ingresos de gobiernos locales. En igual medida, las sanciones fiscales que se provocan por contravenciones al ordenamiento jurídico son valores dinerarios que también resultan considerados como aportes a los recursos públicos; y, los créditos públicos, emisión de bonos y de moneda son parte fundamental de la política económica y monetaria del Estado, al momento de ejecutar sus planes económicos.

Como se ha mencionado previamente, lo que diferencia notablemente de los ingresos que se deducen de la venta de bienes o prestación de servicios donde el Estado tiene una relación de igual con sus contratantes pero que también son parte de los recursos del Estado. En el caso ecuatoriano, este tipo de ingresos son, por ejemplo, las rentas que provienen de la venta de petróleo que se explota en suelo ecuatoriano.

En tal virtud, “los recursos por excelencia del estado son aquellos que obtiene en ejercicio de su poder de imperio, de la coacción, detrayendo parte de la fortuna de los particulares, en forma de tributos.” (Galli, 1977, p. 157) Y, consecuentemente, la importancia de los tributos, sobretodo, cuando se trata de especificar su fin recaudatorio de tributos para destinarlos directamente a la satisfacción de los gastos públicos.

1.2. Relación Jurídico Tributario

A pesar de que no es unívoco el criterio mediante el cual se prefiere comenzar a tratar el estudio del Derecho Tributario, en cuanto a su parte material⁴, sobre una relación jurídica y no sobre la obligación tributaria, es menester del presente estudio abordar a la relación jurídica tributaria en cuanto a que el Derecho regula principalmente relaciones de orden social que, por la incorporación por parte del legislador de reglas que determinan conductas dentro de esas interacciones sociales, se convierten en relaciones jurídicas. Consecuentemente, las relaciones jurídicas que se desarrollan en virtud de la existencia aplicación y extinción de un tributo, pertenecen a las relaciones jurídicas de orden tributarias. En palabras de Ramón Valdés Costa (1996, p. 295), “la afirmación de que la relación tributaria es una relación jurídica no es más que la aplicación del concepto general, tan sintéticamente expuesto por CARNELUTI, de que si un conflicto de intereses se compone mediante mandato jurídico, se convierte en relación jurídica”

Ahora bien, el Dr. José Vicente Troya, fórmula una definición de la relación jurídica tributaria en los siguientes términos:

⁴ El Derecho Tributario material es, en dichos de Héctor Villegas, la rama del Derecho Tributario que prevé los mas importantes aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trabarará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo. (Villegas, 1984, p. 209)

La relación jurídico-tributaria, es un modo de explicar al conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los particulares, con ocasión del nacimiento, exigibilidad y extinción de la obligación tributaria. Es una relación compleja que incluye dentro de sí, lo que se conoce como la obligación tributaria principal o de carácter material y otras de carácter formal. (Troya, 2014, p. 141)

Se puede colegir que, la obligación tributaria cumple un rol protagonista cuando de tributos se trata, pero es necesario decir que no siempre una relación jurídica tributaria contiene una obligación tributaria principal, sino que puede ser que existan interacciones entre el fisco y la ciudadanía en donde se vinculan con razón a hechos que no pertenecen al pago de un impuesto. Esto se explica por medio de que, existe la obligación tributaria principal o material y las obligaciones secundarias o formales, las mismas que no necesariamente están atadas a una obligación principal. La correlación que existe entre la obligación tributaria principal y la relación jurídica tributaria es una de naturaleza de especie-genero. De esta forma lo expresa el tratadista tributario Giuliani Fonrouge (1997, p. 421):

Una parte de la doctrina que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y particulares constituye la *obligación tributaria*, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: la relación jurídico-tributario (*rapporto giuridico d'imposta*), de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquella una especie.

A saber, la relación jurídica tributaria se presenta como una noción mucho más idónea para tratar los derechos y obligaciones que resultan de la aplicación de los tributos, desde una perspectiva de un conjunto de aquellos. Encuentra su justificación en el cumplimiento de la obligación tributaria principal; esto es, el pago de los tributos, pero que no necesariamente significa que es la única obligación que se provoque entre la administración y el sujeto pasivo. En consonancia por lo expresado por Valdés Costa (1996, p. 425)

(...) Podemos decir, en conclusión, que la relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.

1.2.1. Obligación Tributaria

Como ya se ha mencionado, la obligación tributaria es el núcleo de la imposición. Su cumplimiento significa el agotamiento de la prestación principal que espera el Estado de aquellas personas o entes que han sido encuadrados dentro de una relación jurídica tributaria. En esencia, es el objeto de la relación. De manera prolija, se define a la obligación tributaria como “el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero” (Luqui, 1989, p. 23)

Existen varios elementos que caracterizan e individualizan a la obligación en materia tributaria. Según Luqui (1989) uno de aquellos caracteres diferenciadores de la obligación fiscal del resto de las obligaciones que están presentes en el mundo jurídico es la causa del vínculo que ata al deudor de un tributo al Estado. Sin que quepa duda, el vínculo emerge justamente de la ley.

La obligación tributaria responde a una naturaleza de derecho y no de poder; lo cual, significa que, según Troya (2014), en esta relación, tanto el Estado como el sujeto pasivo concurren en situación de igualdad. El imperio del Estado se manifiesta en la formación de la norma tributaria y la potestad tributaria pertenece al legislativo y excepcionalmente al Ejecutivo. No obstante, su determinación, recaudación y litigio ubica a la actuación fiscal a la par de la del contribuyente o tercero.

Asimismo, la obligación tributaria es eminentemente una prestación de dar dinero. En palabras de Luqui (1989), su carácter pecuniario hace que sus normas establezcan las cantidades exactas de los montos económicos que se deben aportar en cumplimiento de la obligación. El pago de la prestación se lo debe realizar en moneda de curso forzoso y legal. De igual manera, Troya (2014), señala que solo excepcionalmente y de forma expresa el pago pueda hacerse en especie.

A su vez, Troya (2014), determina que la obligación tributaria también es personal en virtud de que genera un derecho personal o de crédito y no derecho real; lo cual, faculta al acreedor exigir el cumplimiento de una prestación y, por contraparte, hace que sobre el deudor recaiga la obligación de satisfacer esa prestación; y, también consiste en dar la prestación principal, lo que significa satisfacer el contenido esencial y mínimo que permite a la obligación tributaria subsistir. Sin perjuicio de que nazcan otras obligaciones accesorias

con autonomía de la principal. En el mismo sentido, si se cumple la prestación principal, conduce a que, según Luqui (1989), el vínculo de la obligación queda roto en función de que se ha cumplido con el objeto de la obligación.

1.2.1.1. Obligación tributaria principal

En este punto, ya se ha hecho eco de varios puntos medulares de la obligación tributaria, tomando como partida su acepción general. Evidentemente, las consideraciones expuestas han girado en torno a la obligación tributaria principal pues es en lo que se concentra esta parte del estudio. Empero, se ha hablado de que la obligación principal cumple el fin dado por la norma tributaria. Entonces, se debe explicar brevemente como se puede identificar los presupuestos que hacen de ella como principal. Sin antes, claro esta, se debe definir lo que implica la obligación tributaria principal, que, en palabras de Villegas (1984, p. 211) es

(...) el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.⁵

Entonces, se debe mencionar que la obligación jurídica tributaria principal consiste en la satisfacción del objeto principal de la relación tributaria. Entonces se debe considerar qué es lo que hace de ella principal y dónde radica su punto de nacimiento. Para este fin, vale mencionar lo determinado por el jurista ya citado Ramón Valdés Costa (1996), quién indica que el presupuesto de hecho y el acaecimiento de ese hecho que da nacimiento al vínculo obligacional o relación jurídica. El Presupuesto de hecho implica la descripción del hecho que grava el legislador en la redacción de la norma. Su contenido debe abarcar las situaciones en las que una persona o ente se halla en relación a una probable fuente de ingresos. Esto puede ser posesión, obtención o utilización de una riqueza. A su vez, las circunstancias de pago también son importantes en lo que respecta a cuantía y bases de cálculo de la obligación; y, finalmente, no deja de ser trascendente consideraciones espaciales y temporales. Por su parte, la riqueza y sus consideraciones representan el

⁵ Cabe mencionar que Héctor Villegas usa la palabra relación jurídica tributaria principal y obligación tributaria principal como sinónimos.

elemento material de la prestación. Por otro lado, también se encuentra la parte subjetiva de la norma tributaria y que, necesariamente debe contener, los vinculados al sujeto activo y pasivo de la relación; es decir, al deudor y al acreedor de la prestación.

En un segundo termino, el hecho generador se separa de la abstracción de la norma y se asienta el momento justo en virtud del cual todas las consideraciones objetivas y subjetivas de la norma se verifican. Es decir, el hecho es el momento exacto en el cual los hechos reales se subsumen a los narrados en la norma. Es precisamente ese momento cuando nace la obligación principal tributaria con sus elementos medulares.

1.2.1.2. Deberes tributarios

Los deberes tributarios u obligaciones secundarias o formales son todas aquellas prestaciones tributarias de vinculante cumplimiento que surgen de la obligación tributaria principal o de la actividad fiscal del Estado. En suma, los deberes formales son “obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias y aún las autoridades de aplicación de las normas fiscales, por delegación de la ley, imponen a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos.” (Mejía, 2012, pp. 85-86)

En eso, es pertinente mencionar que existe una gama amplia sobre aquellos deberes tributarios que no están contemplados dentro de la obligación material como objeto de la relación jurídico-tributario. Los deberes existentes son diversos, su presencia puede recalar en ya un pago adelantado de una obligación tributaria que aún no nace como medida de fianza del pago de la obligación tributaria material, ya en llevar libros y registros de operaciones económicas, ya en el pago de sanciones derivadas de contravenciones al ordenamiento jurídico fiscal, entre otras.⁶

⁶ El ordenamiento jurídico ecuatoriano contempla varias normas que imponen obligaciones tributarias formales. Como un ejemplo, se puede hacer eco de las contenidas en el Art. 96 del CT, que prescribe: Art. 96.- Deberes formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: 1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria: a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen; b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso; c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano;

José María Lago Montero (1997), esboza una clasificación muy pragmática sobre las clases de prestaciones tributarias ajenas a la prestación material y que se las puede catalogar en las siguientes:

- a) Prestaciones principales
- b) Prestaciones cautelares:
 - a. Anticipación de ingresos a cuenta de la futura obligación tributaria material (retenciones, ingresos a cuenta sobre retribuciones en especie, pagos fraccionados).
 - b. Las garantías personales del crédito tributario (responsables, avalistas y fiadores)
 - c. Garantías reales del crédito tributario (bienes afectos pago del tributo: depositados, consignados, hipotecados, pignoralizados, adquiridos)
- c) Prestaciones accesorias:
 - a. Intereses de mora
 - b. Recargos por aplazamiento o prórroga. Recargos especiales
 - c. Recargo de apremio
 - d. Sanciones
- d) Prestaciones formales
- e) Las prestaciones entre administrados

Fuente: Lago, 1997, p. 60

1.2.2. El Sujeto Activo de la relación jurídico tributario

El sujeto activo es el titular del poder tributario materializado en la relación jurídico-tributario y, por consiguiente, el acreedor de la prestación tributaria. González Sánchez

anotar, en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita; d) Presentar las declaraciones que correspondan; y, e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca. 2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo. 3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas. 4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.

(2001) citado por Troya (2014, p. 152) apunta que el sujeto activo es “el titular del supuesto de hecho que genera su derecho a percibir el crédito tributario”.

Ahora bien, se había establecido que la obligación jurídica tributaria se halla dentro de los derechos personales o de crédito y, de ninguna manera, podría ser una relación propia del derecho real. En tal virtud, a ese punto de derecho se contrae Barros Carvalho (2002) pues se dedica a enarbolar un esclarecimiento del sujeto activo consistente en que, si bien es cierto, sobre el sujeto activo recae la prerrogativa legal de que en él se cumpla una pretensión, cuando se trata de la relación jurídica tributaria, ese sujeto activo que, evidentemente, es de derecho público, debe tener la debida capacidad tributaria para tener la calidad de sujeto activo. Tal capacidad tributaria se dimana de los límites de la Constitución y en los términos de la ley, lo cual no obsta de que existan entidades que no siendo capaces tributarios ya sea en el ámbito público o, inclusive, en el privado y que, sin la dispensa de crear tributos, pueda ser sujeto activo de los mismos por medio de una delegación.

Entonces, el sujeto activo de la relación, en cuanto a titular del poder tributario, siempre será el Estado. Sin embargo, en la orbita de la relación jurídica, el derecho de crédito del tributo es el ente público que se encuentra, constitucional y legalmente facultado, para ejercer tal potestad. Por tal motivo, se debe dividir la actuación del Estado como sujeto activo. La primera como titular de la potestad tributaria y, en un segundo momento, como una gestión de la actividad fiscal.

En el primer caso (titularidad de la potestad tributaria) el Estado actúa básicamente (...) mediante uno de los poderes que lo integran (el Poder Legislativo).

La segunda actuación (la derivada de su sujeción activa en la relación jurídica principal) es *atribución* de otro poder del Estado (el Poder Ejecutivo). Suele también suceder que el Estado delegue la recaudación y administración de tributos a ciertos entes públicos a fin de que éstos cuenten con financiamiento autónomo (...). (Villegas, 1984, p. 219)

1.2.3. El sujeto pasivo

La sujeción pasiva es un concepto inherentemente complejo en virtud de los variados elementos que congloban su relevancia. En vista de que la obligación tributaria tiene un carácter personal, a primera vista, presupondría que el sujeto pasivo es aquella persona o

ente sobre la cual recae la obligación de cumplir la prestación cuyo contenido representa el objeto de la relación jurídica.

Ahora bien, existen serias disonancias sobre la calidad por la cual se puede concurrir a la sujeción pasiva de la relación; es decir, existen doctrinarios que sostienen justamente que solo se podría considerar al sujeto pasivo a aquél sobre el cual se verificó la realización del hecho imponible. En ese contexto, Queralt, citado por Mejía Salazar (2012, p. 381) define al sujeto pasivo como “el realizador del presupuesto de hecho tributario y, por ende, el titular o representante de la capacidad económica gravada que con aquel se pone de manifiesto.”

En contraposición a lo anterior, existe una línea argumentativa tendiente a analizar al sujeto pasivo de la relación incluyendo a terceros o relacionados con la verificación de la obligación tributaria principal. Es así como, Rodríguez Lobato, también citado por Mejía Salazar (Ibíd.) manifiesta que el sujeto pasivo es “aquel que por sus relaciones con los hechos o circunstancias que configuran objetivamente el hecho generador, resulta obligado al pago de los tributos.”

Por tanto, resulta evidente que de alguna forma se debe sistematizar la concepción del sujeto pasivo de la relación tributaria; para lo cual, Martínez Lago & García de la Mora (2010, p. 316), realiza unas aproximaciones muy claras sobre este asunto:

Frente a la Administración tributaria, ocupando el “lado pasivo” de la obligación, suele haber una *pluralidad de sujetos*, sometidos a diversos derechos y potestades. Unos tienen el deber de pagar la obligación tributaria y, además, deben cumplir otros deberes accesorios (v. gr.: presentar declaraciones), porque han realizado el hecho imponible, quedando así identificados como titulares de la capacidad económica sometida a gravamen. Para otros sujetos, ese mismo deber de pago deriva de un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible, hay quienes tienen que pagar prestaciones tributarias distintas de la obligación y, en fin, quienes son sujetos de deberes -en la terminología de la Ley General Tributaria- de contenido no pecuniario (como suministrar información a la Hacienda Pública).

Y, seguidamente, Martínez Lago & García de la Mora (Ibíd., p. 318) concluye en:

Contribuyentes, sustitutos y los *retenedores* que -perfectamente, podrían haber resultado incluidos entre los sujetos pasivos- resultan los principales obligados al cumplimiento de las prestaciones tributarias (principal y a cuenta), situándose juntos los mismos los llamados

responsables -que pueden ser solidarios y subsidiarios- del tributo, siendo todos ellos *deudores tributarios*, en el sentido de venir obligados al pago de las prestaciones tributarias.

En consecuencia, es cierto que el sujeto pasivo de la ración jurídica tributaria debe estar claramente definida y su preponderancia siempre debe recaer sobre aquel que, mediante su conducta o relación con las circunstancias, provocó la verificación del hecho imponible para que se puede configurar una obligación tributaria material ; éste sujeto, por ser el titular de la capacidad contributiva y, por estar, en primer lugar, llamado a la satisfacción de la obligación material, representa a la calidad mas completa e idónea del sujeto pasivo.

Ahora bien, por una parte, se ha hecho notar ya la existencia de deberes formales, accesorios, o, incluso, secundarios que son de necesario cumplimiento por que coadyuvan de diversas formas a la satisfacción misma de la obligación principal; por lo cual, es perfectamente plausible que existan realidades que requieran a que aquellos que deban cumplir con estas prestaciones integren también a la sujeción pasiva.

Por otro lado, también es necesario que se incluya, como sujetos pasivos, a las personas jurídicas o naturales que no intervienen como titulares de la capacidad contributiva pero que, por un mandato legal, tienen la obligación de saldar la obligación tributaria principal e, inclusive, muchas veces deberán cumplir con los deberes tributarios formales. En virtud de lo anterior, queda claro que no siempre el titular de la capacidad contributiva gravada es el que, a la postre, termina como obligado al pago de la misma en referencia a determinaciones legales expresas. Por tal motivo, Menéndez y Tejerizo (1997, p. 128) expresan que

(...) debe reconocerse que en todos estos casos la Ley, como ya se ha dicho, otorga la condición de sujetos pasivos no necesariamente a quienes manifiestan capacidad económica, sino a quienes, amén de protagonizar el hecho imponible, garantizan al ente público acreedor del tributo un mas ágil y seguro cumplimiento de las prestaciones tributarias. (el subrayado no corresponde al texto original)

Es decir, la capacidad económica, es el vínculo mas preponderante para la configuración de un sujeto pasivo, hay ocasiones en que la Ley, prescindiendo de ésta, puede otorgar la calidad de sujeto pasivo a terceros, como por ejemplo, por haber participado o protagonizado el hecho imponible o por alguna relación con el realizador del mismo.

Finalmente se debe advertir que para la legislación ecuatoriana, el 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.” (Art. 25 del C.T.) En consecuencia, se entiende que el Derecho positivo ecuatoriano, contempla como sujeto pasivo tanto al titular de la capacidad contributiva como al obligado por ley y por hechos ajenos al pago del crédito tributario.

1.2.3.1. Contribuyente

El contribuyente, dentro del marco normativo ecuatoriano, se encuentra definido por el C.T., al ser la norma que, por antonomasia, regula la relación jurídica tributaria. El art. 25 del C.T. dicta que 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.”

En consecuencia, El contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia y en él, como ya se ha mencionado, se constriñe la titularidad de la capacidad contributiva. De esta forma lo expresa Lago Montero (1997, p. 79), al puntualizar que:

El contribuyente es el sujeto pasivo por excelencia. El contribuyente es el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria material o principal. La ley configura esta categoría subjetiva como preeminente respecto a cualquier otra, atendiendo a su caracterización como realizador de hecho imponible demostrativo de la capacidad económica.

Ahora bien, cabe resaltar que el origen de la categoría de contribuyente es una de procedencia legal. Solo de la norma jurídica una persona califica su calidad como la de contribuyente, en atención al principio de legalidad del Derecho Tributario. Además, también es importante enfatizar en que no siempre el contribuyente termina siendo el que carga el cumplimiento de la obligación tributaria principal o los diversos deberes tributarios. Existen situaciones a través de las cuales el contribuyente traslada la obligación a un tercer a pesar de que él fue el que justamente provocó el nacimiento de la relación jurídica tributaria.

Esto se explica a través de que, una de las características fundamentales del contribuyente es que, además de ser considerado un obligado principal, como ya se ha mencionado, su carga impositiva puede ser objeto de traslación -ya sea legal o convencional-, pero nunca pierde su condición de contribuyente, esto en el sentido de poseer la titularidad de la capacidad contributiva; lo cual, conlleva efectos jurídicos de importancia cuando se trata de extinción de la obligación tributaria, acción de regreso por parte de terceros, entre otras.

1.2.3.2. *Sustituto del contribuyente*

El sustituto del contribuyente, es aquella persona que, por verse relacionado de forma amplia en la verificación del hecho imponible gestado y verificado por el contribuyente, asume dicha posición, a la cual comparece no junto ni después del contribuyente, sino en su lugar. Se debe entender que la posición del tributo se la asume por su relación con el hecho generado; esto, no quiere decir que el sustituto manifestó, a partir de su conducta, capacidad contributiva gravada; lo cual, lo convertiría en contribuyente, sino que, por su relación con la configuración del presupuesto de hecho originado por el contribuyente, éste adquiere su calidad. Precisamente, esa es la noción que, aquí condensada, se presenta en la gran parte de los tratados elaborados que se han hecho respecto a la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria. Como ejemplo, se debe anotar la definición dada por Menéndez y Tejerizo (1997, pp. 131-132) sobre el sustituto que, a modo de ver del presente resulta altamente apropiada.

El sustituto del contribuyente está en relación con la conducta descrita en el hecho imponible, es decir, protagoniza o participa en sentido amplio en la realización del supuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

(...)

En todos estos supuestos la caracterización del sustituto del contribuyente sería la apuntada anteriormente respondiendo a las notas configuradoras de la posición deudora del sujeto pasivo, si bien debe señalarse como característica específica de esta modalidad de obligados tributarios que el sustituto no manifiesta nunca la capacidad económica que pretende ser gravada y, en atención a ello, la Ley debe arbitrar siempre la posibilidad del sustituto de resarcirse del pago de la deuda tributaria.

Entonces, una vez que se ha tornado claro el hecho de que el sustituto del contribuyente no es titular de la capacidad contributiva grada, cabe indicar que lo que hace del sustituto que se diferencie de las otras categorías propias de la sujeción pasiva de relación jurídico tributaria es que “la sustitución tributaria se produce cuando un sujeto viene a asumir, respecto a una relación jurídica determinada, la misma posición que había sido precedentemente ocupada por otro. En la sustitución falta esta superposición cronológica que se da en la sucesión” (González García, 1997, p. 39) Es decir, el sustituto es el obligado principal desde el primer momento en que existe una determinación tributaria que, a su vez, ya contempla que dicha obligación no debe ser prestada por el titular de la capacidad contributiva o sustituido, sino por el sustituto. Lo cual, confirma que el sustituto es un obligado principal que se ubica ‘en lugar’ del contribuyente y que no es el titular de la capacidad contributiva.

Ahora bien, es plausible anotar ciertas características que congloban a la figura del sustituto del contribuyente, dentro de un ordenamiento jurídico fiscal. En palabras de Miguel Ángel Martínez Lago & García de la Mora (2010), el sustituto no cumple con varias presupuestos inherentes al contribuyente; es decir, no realiza el hecho imponible, no manifiesta capacidad contributiva propia como para que se verifique un hecho generador pero que, sin lugar a pensar lo contrario, es sujeto pasivo de la obligación; realiza un presupuesto de hecho distinto al del contribuyente pero que, por razones lógicas, se encuentran vinculados legalmente, el presupuesto de hecho del sustituto con el del contribuyente; está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales; su deuda la asume en nombre propio, en tal virtud, se podría catalogar como un obligado principal, a la par que el contribuyente; y, a pesar de estas consideraciones, tiene derecho a verse resarcido de lo pagado, como una prueba de que el contribuyente, a pesar de que traslade su carga, mas aún, a una figura que superficialmente podría sugerir la exclusión del contribuyente, éste nunca pierde su calidad.

El numeral tercero del artículo 29 del C.T.⁷ ecuatoriano define al sustituto de una forma tal que, a primera impresión, correspondería con las referencias de destacados doctrinarios que se han expuesto; no obstante, existen ciertas particularidades que conllevan

⁷ 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.

una crítica al respecto de cómo esta figura encuentra afectada su identidad ontológica en la legislación ecuatoriana y que, será objeto de análisis cuando se trate específicamente al sustituto dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano en consonancia al régimen de la responsabilidad tributaria en el país.

1.2.3.3. Perceptores, Retenedores y repercutidos

El agente de percepción, es según el C.T.⁸ del Ecuador, la persona natural o jurídica que, debido a su función, empleo o actividad, se encuentra en la obligación de recaudar tributos y entregarlos al Sujeto Activo.

En suma, el agente de percepción, como prestador o vendedor de cualquier bien o servicio, tiene la obligación de sumar al precio fijado por su actividad, función o empleo, al decir de la norma que lo define, el importe del tributo que se ha verificado en el adquirente o beneficiario del bien o prestación del servicio, a su propia operación. Y, en consiguiente, tiene la obligación de declarar y pagar los valores económicos que ha recaudado al Fisco.

El retenedor, muy común en las legislaciones españolas y latinoamericanas, especialmente aquellas que derivaron sus instituciones del Modelo del Código Tributario para América Latina MCTAL; según Martínez Lago & García de la Mora (Ibídem), es una especie de sustituto pero que sus principales caracterizan se basan en que no desplazan absolutamente al contribuyente y en que se da por propiamente por una relación entre particulares. Además, al igual que los otros sujetos pasivos existentes, a excepción del contribuyente, su justificación tiende a hacer de la gestión recaudatoria menos cargada y afianzar el cumplimiento de la obligación.

La retención, en si, es:

“el deber que se impone (...) a quienes satisfacen los rendimientos sujetos a ella, de retener una parte de su importe para, posteriormente, declararla e ingresarla directamente en la Administración financiera. En consecuencia, el perceptor de esos rendimientos, que es el

⁸ 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.

sujeto gravado por los citados Impuestos, deberá soportar la retención correspondiente (...) (Queralt, Lozano, Casado & Tejerizo, 2001, p. 284)

El C.T.⁹ define al agente de retención como aquella persona natural o jurídica que, por su actividad, función o empleo, está en la posibilidad de retener tributos encontrándose obligados a ellos por ley. A su vez, también indica que en los casos herencias, albaceas y legados, los herederos, albaceas y legatarios, serán agentes de retención por los impuestos que se deriven de dichas patrimonios unidades económicas.

En definitiva, la obligación del agente de retención, como beneficiario de un servicio o bien, tiene la obligación de restar del valor por el cual contrató la prestación del servicio o se ejecutó la tradición del bien, el valor del tributo que se ha generado por dicha operación sobre el prestador del servicio o del titular del bien, es decir del contribuyente.

Por otro lado, la repercusión, es una figura jurídico tributario que invoca momentos previos a la expansión de la aplicación de la retención. Es un fenómeno que incluso se podría arrojar al del sustituto. Sin embargo, este mecanismo de percepción de tributos se encuentra fundado en que “el repercutido tiene relación con el hecho imponible del tributo, es protagonista de las situaciones descritas en él y puede ser incluso quien ponga de manifiesto la capacidad económica que se quiere gravar y que fundamenta el tributo” (Menéndez & Tejerizo, 1997, p. 133)

Sobre la repercusión hay un elemento clave que vale denotar. Parecería que la situación para el generador de la imposición, inclusive en él manifestada la capacidad contributiva para generar el tributo, queda en la abnegación de obligación, no es así puesto que:

(...) la repercusión del tributo opera al margen de la obligación tributaria en el sentido de que quienes sufren su repercusión legal no tienen relación con la Hacienda Pública (...) los conflictos entre los sujetos pasivos y los repercutidos deben resolverse en la vía

⁹ 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.

jurisdiccional civil, sin que pueda entrar a conocer sobre ello la jurisdicción contencioso administrativa. (Ibídem, pp. 132-133)

La repercusión es una figura propia del derecho comparad, específicamente del Derecho Español que no encuentra correspondencia en la legislación ecuatoriana. No obstante, dicha figura ha sido objetada en el país ibérico por la ineficacia que su figura representa, debido al fenómeno de la aplicación y adopción voluminosa por España y la mayoría de los países de América Latina de los agentes de retención y percepción.

1.2.3.4. Responsable

La figura del responsable tributario representa para el presente estudio el eje central temático. Es por esto que, el siguiente acápite se abordara extensamente las implicaciones que confluyen de la aplicación de ésta importante figura inherente al Derecho Tributario. A pesar de lo anterior, es pertinente dedicar a este tema unas líneas para poder establecer, generalmente, la concepción rudimentaria del responsable. Es así como lo sustenta Ferreiro Lapatza (2000, p. 57)

El responsable cumple, así, una función esencial de aseguramiento, aunque no deje por ello, también, de facilitar la aplicación del tributo. La obligación del responsable guarda, también, como la del sustituto, una relación de subsidiariedad con la obligación principal del contribuyente. “La característica de la subsidiariedad” dice Badosa, como “relación entre obligaciones” es la pluralidad de relaciones obligatorias en torno a una misma conducta jurídicamente debida, en torno a una misma prestación.

Ciertamente, el responsable no es un obligado principal, esto con motivo de la categorización de la sujeción principal elaborada por tratadistas connotados en la materia fiscal¹⁰ y su figura coincide con las características de los otros obligados al saldo de la

¹⁰ La clasificación de los integrantes de la sujeción pasiva para Menéndez & Tejerizo (1997) se conforma en a) obligados principales: contribuyente y sustituto del contribuyente; b) responsables: en su modalidad solidaria y subsidiaria; y c) otros responsables. Cada uno de estos, por su relación con el presupuesto de hecho o por la relación con aquel sobre recae la verificación del mismo, llegan a ser obligados (principales o no) de la obligación materia o de los deberes formales. Ferreiro Lapatza, desde un punto de vista pragmático, los escinde de una forma tradicional y en vista del ordenamiento jurídico español. Por consiguiente, la clasificación general de la sujeción pasiva está conformada por Contribuyente, Sustituto y Responsable. “Contribuyente, sustituto y responsable

obligación tributaria, a excepción del contribuyente. Esto es, garantizar el cumplimiento de la prestación y representar, para la administración fiscal, eficiencia recaudatoria.

Los responsables, dentro del marco de Derecho Tributario son:

Los sujetos pasivos por obligación ajena o responsables se encuentran obligados al cumplimiento de la obligación principal, así como también al de las obligaciones formales. No son codeudores sino garantes. Su existencia es una creación del derecho tributario, a fin de asegurar el pago de la prestación. Se diferencia de los contribuyentes en que éstos se encuentran directamente vinculado al deber de contribuir, en tanto aquellos están para garantizar el pago del tributo. (Troya, 2014, p. 159)

Además, hay categorías de responsables que se los clasifica en virtud de cómo, el obligado al pago del tributo sin la titularidad de la capacidad contributiva, se relaciona con el contribuyente como tal. Está contemplando, en las legislaciones de los países, que el responsable puede ser por “representación, como adquirentes de bienes y negocios, como retenedores y como perceptores” (Ibíd., p. 160).

CAPÍTULO SEGUNDO: El responsable

2.1. Introducción

No es factible iniciar una disección teórica del responsable, como obligado al pago de una deuda tributaria, sin antes mencionar unos cuantos apuntes sobre aquellas causas que han conllevado a que la figura del responsable resulte de tan alta significancia tanto en

configuran, así, el cuadro fundamental de los sujetos pasivos de la obligación tributaria o, mas precisamente, de las distintas obligaciones tributarias reconocidas por nuestro Ordenamiento.” (Lapatza, 2000, p. 57)

las legislaciones fiscales como en la doctrina de la misma naturaleza. Sin duda, el responsable principal encuentra su causa en dos ejes centrales que se desprenden de la naturaleza del tributo, como tal.

En consecuencia, en primer orden, se debe considerar la forma en cómo un tributo, nace, se aplica y se recauda. Se ha mentado que el tributo, para su creación e imposición, atraviesa por varias etapas que permiten la concreción material de su prestación. En primer lugar, existe un presupuesto objetivo originario del contenido medular del tributo, éste es el presupuesto de la capacidad contributiva que, en función de todas sus características, determinan las obligaciones a las que el legislador está supeditado para la posterior formalización de conductas, hechos o relaciones que manifiesten la capacidad contributiva de las personas o entidades gravadas en una ley. De ahí que, ese ejercicio hecho por el legislador corresponde a un elemento formal del tributo y que, por el principio de legalidad, se excluye que los elementos estructurales de un tributo sean regulados por una norma ajena a la ley. Además, en esta etapa, se describe ya el presupuesto de hecho, rudimento esencial para la configuración del tributo y, por ende, también se determinan los sujetos pasivo y activo de la relación. Una vez formalizados los presupuestos necesarios para la configuración de la relación jurídica, se encuentra la fase de subsunción de la actividad fiscal; es decir, la acomodación de la conducta del que, por ese hecho, se denominará sujeto pasivo de la relación, en la situación fáctica narrada por la norma y, la consiguiente, determinación realizada por la Administración o por el propio sujeto pasivo, para conducir al pago del mismo. Y, finalmente, la recaudación que se deriva de la consecuencia jurídica descrita en la norma por subsumir su conducta, el ahora ya sujeto pasivo, en el presupuesto de hecho de la norma. Es decir, la recolección del dinero, en la mayoría de los casos, o de las especies, en los casos permitidos por ley para el cumplimiento de la prestación.

Entonces, a partir del análisis previo, se puede interiorizar una primera causa de la existencia del responsable en virtud de que no siempre coincide la misma persona o ente, sobre la cual se verifica la realización del presupuesto de hecho formalizado en la norma y, finalmente, sobre quién recae la recaudación que resulta de la aplicación del tributo. Lo cual, quiere decir que el último paso de la fase de creación e imposición del tributo, no solamente corresponde exclusivamente al contribuyente, llamado al cumplimiento, sino que, por causas

también predeterminadas legalmente, existen terceros no titulares de la capacidad contributiva que se convierten en obligados.

En resumidas cuentas, se entiende que, si bien es cierto, la conducta del contribuyente de una relación jurídica tributaria, como titular de la capacidad contributiva que el legislador ha considerado como gravadas, es el motivo nuclear por el cual se desenvuelve las fases de imposición de un tributo; lo cual, no quiere decir que siempre, al final de la fase de imposición, el contribuyente se mantendrá como único y exclusivo obligado.

Justamente, partir de esta consideración, se puede sugerir cómo funciona un ordenamiento jurídico que permite, bajo reglas claras, que personas o entidades distintas a la relación jurídica principal se encuentren vinculadas jurídicamente a la prestación del objeto de esa obligación, sin tener, al menos superficialmente, una causa obligacional, además de la derivada de la legal, para que la Administración, en este caso, tenga el derecho de crédito suficiente para exigir una prestación. Dentro de esa categoría es donde se halla el responsable y a partir de este supuesto, su estudio adquiere justificación e importancia.

Por otro lado, se ha dicho que la fuente de las obligaciones de los terceros obligados al pago de un tributo, sin que estos hayan verificado en si mismos la existencia de la capacidad contributiva gravada, se recoge en la ley y ninguna categoría inferior normativa o administrativa puede reemplazar su función. Pero, las causas por las cuales, la ley tiene y ejecuta tal prerrogativa no se encuentran sin fundamento. Responden a una necesidad, por parte de la administración tributaria y el Estado en general, para colmar los problemas con los que se podría encontrar el Fisco en la práctica de su gestión tributaria. “¿Cómo asegurar o garantizar el pago de tributos?, ¿cómo hacer mas fácil o cómoda para el Fisco su recaudación?, ¿cómo preparar o acompañar sus vicisitudes de la deuda tributaria para, caso de surgir, hacer su cumplimiento mas fiable y seguro?” (González García, 1997, p. 23)

Principalmente, aquellas son las inquietudes por las cuales las leyes tributarias buscan solucionar en los casos que existan inconvenientes en la recaudación de los tributos por parte de la Administración; y, la tendencia general tanto en las figuras creadas por el MCTAL y, por ejemplo, la Ley General Tributaria española, entre otras normas de diferentes

países, son unívocas al crear sujetos pasivos que, no siendo obligados a título propio del tributo, resultan en calidad de obligados por disposición legal.

Así es como, el sustituto – hay quienes sostienen que si es un obligado a título propio por el desplazo del contribuyente y, por lo cual, éste actúa, ‘en su lugar’-, responsable, retenedor y repercutidor, son instrumentos concebidos una respuesta y solución a los inconvenientes que podría tener el Fisco en el desarrollo de su gestión; y son, en suma, dos finalidades que persiguen este tipo de figuras: a) hacer de la actividad recaudatoria mas eficiente y concentrada, permite la reducción de recursos conducentes a hacer efectivo el pago del tributo; y, b) ante la imposibilidad de pago del contribuyente, los sujetos pasivos no titulares representan, ante la obligación tributaria, una verdadera garantía personal de cobro.¹¹

Ahora bien, el responsable, por ser un tercero obligado, presenta ciertas particularidades propias que resultan imprescindibles para su examen y que son premisas que difícilmente variarán mientras la representación del responsable exista como se la ha conocido y se la conoce, mismas que ya han sido informadas pero que su amparo representa, para el responsable, los mas trascendentes aprontes para su esclarecimiento y de esta estructura se derivan todas la implicaciones teóricas y legales que ostenta.

1.º Que el responsable en ningún caso es el titular del hecho imponible ni, por tanto, de la capacidad contributiva gravada; 2º que el responsable, en sus diversas formas, actúa en lugar de, junto a o después del contribuyente, nunca puede anular o borrar al contribuyente por la sencilla razón de que su obligación no deriva del hecho imponible, sino de otro presupuesto distinto; 3º por tanto, la obligación del responsable aún teniendo el mismo objeto y cuantía que la tributaria es de naturaleza distinta o, dicho de otro de modo, su obligación nunca podrá ser contributiva a título definitivo. Lo primero, porque su capacidad económica no es la gravada, y lo segundo, porque el mecanismo consustancial a la responsabilidad, el resarcimiento, está a cargo del deudor principal. (González García, 1997, p. 30)

¹¹ En referencia a las clases de prestaciones elaboradas por Lago (1997, p. 63) Garantías personales del crédito tributario. Constituyen garantías personales del crédito tributario aquellas medidas que el ordenamiento jurídico establece ordenando el cumplimiento de una prestación de idéntico contenido de la obligación tributaria principal, a cargo de terceros ajenos a la realización del hecho imponible, para el caso del cumplimiento de la obligación tributaria principal.

De esta manera, a manera de corolario de estas líneas introductorias que versan sobre el responsable, se introducen las líneas temáticas que contendrá el análisis, siendo estas conducentes a la dilucidación extendida de éste instrumento y que está relacionado con la naturaleza de obligación del responsable en confrontación de la del contribuyente y el presupuesto de hecho de cada uno; las formas en las que se presenta la responsabilidad: solidaridad y subsidiariedad, a pesar de que la figura del sustituto también se la cataloga como una figura propia de la responsabilidad en base a consideraciones doctrinarias y legales, especialmente aquellas que provienen de Latinoamérica; y, los supuestos de responsabilidad existentes, sobre todo en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

2.2. Naturaleza de la responsabilidad tributaria

2.2.1. ¿El responsable es sujeto pasivo de la relación tributaria?

Dentro de los ordenamientos jurídicos latinoamericanos, existe una tendencia, según la cual, dentro del concepto de sujeto pasivo de la relación jurídico tributario, se incluye al contribuyente y al responsable como tal. En contraposición de dicha tendencia, la Ley General Tributaria española, incluye, dentro de aquellos conformantes de la sujeción pasiva al contribuyente y al sustituto.

En dicha virtud, la consideración de si el responsable es o no un sujeto pasivo de la relación, el profesor peruano Madau Martínez (2006, pp.156 -157), citando a González García (1997) tratadista conocido por esta investigación, infiere a:

Que al abordar en un concierto latinoamericano y latino europeo el tema de los Sujetos Pasivos Tributarios, conviene tener presente, para evitar equívocos terminológicos, que en el ámbito americano, el sujeto pasivo tributario comprende tanto al contribuyente como al responsable y dentro de éste último suele distinguirse entre responsabilidad solidaria, subsidiaria y sustituta. Sin embargo, en ciertos ámbitos de la doctrina europea suele referirse a esa denominación al contribuyente y al sustituto del contribuyente, que actúa “en lugar” de éste, en tanto que los responsables solidario y subsidiario, cuya obligación es de naturaleza distinta, se sitúan “junto a” o “después de” el sujeto pasivo.

Por consiguiente, para el autor, la dicotomía doctrinaria que se forma a partir de hecho de que el responsable es parte de la sujeción pasiva es relevante en cuanto a una arista conceptual, ya que cada posición es respetable y, como se denota, depende mucho del origen mismo de la legislación española y latinoamericana. Y, sobre este respecto, en las legislaciones latinoamericana, incluyendo a la ecuatoriana, la disquisición pierde repercusión, puesto que en los Códigos Tributarios, se encuentra al responsable, a la par del contribuyente, como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

A pesar de lo anterior, se entiende que, en palabras de Juan Ferreiro Lapatza (2000), en definitiva, las calidades que predominan dentro de la sujeción pasiva son las de contribuyente, responsable y sustituto, sin perjuicio de que exista otras categorizaciones que se provoquen en virtud de la titularidad de la obligación principal, ya que, de ninguna forma, son clasificaciones excluyentes entre si, sino que lo normal es que subsistan paralelamente.

2.2.2. La obligación del responsable frente a la obligación del contribuyente:

En primer orden, cabe destacar que la diferencia entre la obligación del responsable frente a la del contribuyente presenta dos categorías indivisibles y consecuentes entre si. Por un lado, se encuentra la conceptualización de obligado por deuda propia y por deuda ajena; y, en segundo lugar, sobre la distinción entre el presupuesto de hecho que cumple el contribuyente y el responsable.

Sobre, la obligación a título propio y a título ajeno, se ha mencionado que, para el ordenamiento jurídico español, a primera vista, el responsable no conforma a la sujeción pasiva ya que, se encuentran contemplados, por la Ley General Tributaria: el contribuyente y el sustituto. De ninguna forma esto significa que la figura del responsable tributario no sea un supuesto elemental de la sujeción pasiva tributaria en el ordenamiento jurídico español y, menos aún, que de forma absoluta esta representación no exista en aquella legislación; de hecho, sucede todo lo contrario, el responsable es parte de la sujeción pasiva en sentido general pero que el hecho diferenciador del contribuyente en la esencia de esta figura es que su deuda la adquiere por orden legal y a título ajeno. A diferencia del contribuyente que, es el único obligado a título propio en la medida en la que sobre el recae la capacidad económica gravada y manifestada. Así lo sugiere el autor español Diego González Ortiz (2000, p. 30)

El art. 37.1 de la LGT permite distinguir, dentro de los obligados al pago de la deuda tributaria, ante todo, entre los titulares de la deuda tributaria (sujetos pasivos o deudores principales) o, si se quiere, obligados al pago de una deuda tributaria propia, y los sujetos obligados al pago de la deuda tributaria ajena (responsables tributarios). Así, tanto el sujeto pasivo o deudor principal, como los responsables tributarios, están obligados a pagar la deuda tributaria derivada de la realización del hecho imponible. Pero mientras el primer caso, se trata de sujetos obligados frente a la Hacienda Pública al pago de la deuda tributaria, como titulares de la misma, por el contrario, en el caso de los responsables tributarios, nos encontramos ante obligados a cumplir el débito ajeno. Así pues, el responsable tributario que paga la deuda tributaria, en cualquier caso, cumple con la deuda tributaria exigible a alguna de las categorías de sujeto pasivo o deudor principal contempladas en la LGT o en el RGR, extinguiendo la obligación frente a la Hacienda Pública y dando lugar al enriquecimiento injustificado de alguno de éstos.

En segundo orden, se encuentra la proposición elaborada respecto de que el presupuesto de hecho que cumple el contribuyente y el responsable son distintos. Lo que se traduce en la premisa de que la obligación que cumple el contribuyente y la que el que cumple el responsable, a pesar de identificarse en el objeto y en la cantidad, son obligaciones de diversa naturaleza. De esta forma lo sostiene José María Lago Montero (1997, p. 94 -95)

El presupuesto de hecho de la obligación del responsable es distinto del hecho imponible. (...) La prestación de dar dinero en que consiste la obligación del responsable es de cuantía equivalente a la prestación objeto de la obligación tributaria material o principal. Se trata, sin embargo, de dos prestaciones distintas objeto de dos obligaciones diferenciables sin problemas. Una es la obligación principal garantizada; la otra es la obligación accesoria de garantía.

Asimismo, Menéndez & Tejerizo (1997, p. 135), entretejen sus comentarios sobre la distinción del presupuesto de hecho del responsable con el del contribuyente u obligado a título arguyen que “la posición deudora de los responsables del tributo se vincula con otro presupuesto de hecho diferente, propio y específico, cual es el presupuesto de hecho de la responsabilidad.

El hecho de que el presupuesto de hecho sobre el cual nace la obligación del responsable tributario es distinta a la del obligado a título propio implica la premisa relacionada con que el contribuyente nunca deja de ser contribuyente y subsiste mientras no se haya extinguido la obligación principal. Es decir, para que haya un responsable y, por consiguiente, un presupuesto de hecho atribuido a él, se requiere *sine qua non* la preexistencia del hecho generador atribuido ya al obligado a título propio, esto es el contribuyente. Es una relación correlativa, donde la existencia de la obligación del responsable se debe a que existe un contribuyente y sin él, no existe responsable y, por ende, no existe obligación. En consecuencia, para que el responsable se haga cargo de su obligación, se requiere la verificación de dos hechos impositivos; el primero, el del contribuyente cuando se ata a la obligación tributaria material y, el segundo, cuando se verifica el presupuesto de hecho del responsable como tal.

De igual manera, la presencia del contribuyente mantiene preponderancia aún cuando la obligación tributaria haya sido completamente saldada, en virtud de que, el contribuyente se ha enriquecido injustificadamente en directo detrimento del patrimonio del responsable, quién ha tenido que acudir al llamado de la Administración por su calidad. El efecto del enriquecimiento sin causa, a manos del contribuyente, provoca que el responsable tenga la prerrogativa de accionar en contra del contribuyente la devolución de lo pagado. Indudablemente la fuente de obligaciones sobre el contribuyente es dada por su calidad de titular de la deuda tributaria.

Ahora bien, existe un punto al cual se considera importante tratar y, su significancia, conlleva apartarse momentáneamente de la concepción de que las obligaciones tanto del contribuyente como del responsable tienen un origen legal -técnicamente cierto- pero a eso es importante añadirle una consideración relacionada con la capacidad contributiva. Se ha determinado que, al menos dos son los principios ‘ejes’ del Derecho Tributario y, por consiguiente de la relación jurídica; y que, los efectos que se producen, de la paralela aplicación de los dos principios hace que no colisionen entre sí, sino que se complementen – no hay que olvidar que existen de forma integral, como un organismo que no está separado sino que la importancia de sus funciones se da por la interacción de cada uno de los órganos que lo componen-; entonces, bajo esta idea, no cabe realizar una afirmación tendiente a excluir al uno del otro. Entonces, es obvio que el tributo nace de una ley, en aplicación del

principio de legalidad y dicha actividad se encuentra denominada como una fase formal de creación del tributo.

Sin embargo, también se ha hablado de la injerencia de la capacidad contributiva en el mencionado proceso de formación de un tributo. Se ha aseverado que la capacidad contributiva dota de contenido esencial al tributo; es decir, la obligación materia tributaria se debe al supuesto preestablecido por el principio de capacidad contributiva, sobre todo en aquellos aspectos como la posesión, obtención o utilización de una riqueza. En tal virtud, el origen formal del tributo es la ley -al igual que la del responsable- pero el origen material del tributo, esto es su contenido cardinal, es la capacidad contributiva. Por consiguiente, bajo este contexto, el origen de la obligación del contribuyente se atiene, en su esencia, a los supuestos de la capacidad contributiva y también a la ley, mientras que, por otro lado, la obligación del responsable se debe a una prestación pecuniaria contenida en la ley y nada más. Esto, en virtud de que no podría, la capacidad contributiva, dotar de contenido a la obligación del responsable por el hecho de que la naturaleza de su obligación no radica en la manifestación de una riqueza gravada, sino en otras consideraciones como garantía y eficiencia del Fisco para recaudar. Bajo las mismas consideraciones, Alex Córdova Arce, ensaya la siguiente cavilación:

La obligación de pagar el tributo de parte de un sujeto distinto al que materializa la hipótesis de incidencia, debe encontrarse señalada expresamente por la ley, a diferencia del contribuyente, cuya obligación mayormente se desprende de la naturaleza misma del tributo aunque la ley no lo determine. La calidad de responsable debe ser establecida por una norma de rango legal, de acuerdo al principio de legalidad, ya que este sujeto es designado como deudor tributario a pesar de no haber realizado el hecho imponible, (...).

En definitiva, el responsable, como integrante de la sujeción pasiva, en un sentido general, conlleva que, ubicándose junto, en lugar o después de éste, su obligación consiste en saldar una deuda a título impropio o ajena; en correlación con la del deudor que paga a título propio y, en virtud de que el hecho imponible es distinto tanto como para el contribuyente como para el responsable, infiere en que su obligación jurídica ante el Fisco no es la misma.

2.2.3. La característica *ex lege* de la obligación del responsable

Sin extenderse en mayor medida, es necesario partir de que la característica *ex lege* de una norma se refiere al principio de legalidad y reserva de ley. Por ende, las obligaciones tributarias, por ser normas legales, deben también a estos principios, y, como tal, las obligaciones tributarias tienen una característica *ex lege*, toda vez que:

(...) en los ordenamientos en los que, como sucede en el nuestro, los textos constitucionales consagran el principio de legalidad, parece obvio que la obligación de pagar el tributo ha de tener, forzosamente, el carácter de una obligación *ex lege*. Pues si, es la Ley la que debe decir cuándo, cuánto y quiénes han de pagar ningún papel debe jugar en el nacimiento y configuración de la obligación la voluntad del obligado. (Lapatza, 2000, p. 184)

Asimismo, la obligación del responsable, al igual que la del contribuyente, encuentra su origen en la Ley y está sometida al principio de legalidad y reserva de ley por cuanto su obligación también es *ex lege*.¹² Esto, como consecuencia o efecto de que, por medio del poder de imperio del Estado, nacen a la vida jurídica las prestaciones propias de la relación de derecho público; lo cual, consiste en que las obligaciones jurídicas en el ámbito tributario no pueden encontrar su fuente en situaciones ajenas al mandato legal. De esta manera sostiene, el profesor Juan Calvo Vérguez. (2003, p. 138) sobre la responsabilidad y su condición *ex lege*:

Entendemos que es la ley la que debe determinar los hechos cuya realización implica el nacimiento de la obligación del responsable, afirmando la doctrina al respecto que la obligación del responsable subsidiario es, en nuestro ordenamiento, una obligación de naturaleza legal o *ex lege*.

En la misma línea de pensamiento el Dr. José Vicente Troya, al esquematizar a la responsabilidad tributaria, infiere a esta precisa característica de la obligación del responsable al sostener que “los responsables no son titulares de la materia imponible, ni tienen relación directa con el hecho generador. La tienen con el contribuyente. La ley define

¹² Las fuentes de las obligaciones son: La Ley, el Contrato o Convención, los cuasicontratos, los delitos y cuasidelitos. (Diez Picazo & Gullón, 2003)

las situaciones que dan lugar a la responsabilidad por deuda ajena.” (Troya, 2014, p. 159)
(el subrayado no pertenece al texto original)

Ahora bien, existen casos en los que un tercero asume la obligación del contribuyente por el hecho de pagar su deuda, es decir, una deuda ajena, sin que tal obligación este contenida en una ley. Aquellas situaciones difieren de la naturaleza del responsable; debido a que, la convención no puede ser la causa principal de la obligación tributaria, a pesar de que, por situaciones donde por la celebración de negocios jurídicos de otros ámbitos, se configuren ficciones de responsabilidad tributaria, mediante las cuales, un tercero quede obligado al pago. En definitiva, la obligación del responsable tiene como origen la ley, como expresión de la característica *ex lege* de ésta- ya que la responsabilidad tributaria es una figura autónoma de otras ramas del derecho, como, por ejemplo, el privado y/o penal; y, es independiente de estas, en virtud de la autonomía del Derecho Financiero y Tributario.¹³ Para explicar de mejor manera este supuesto, cabe citar al tratadista español, Diego González Ortiz (2000, p. 26):

La obligación de pago de la deuda tributaria ajena, a título de responsable tributario constituye una obligación *ex lege*. Si dicha obligación tuviera su origen en la voluntad de las partes, entonces, no sería posible considerar responsable tributario a su titular. (...)

¹³ Desde que el Derecho Tributario ha sido categorizado como una rama del derecho no ha sido escaso el número de discusiones doctrinarios acerca de la naturaleza jurídica de las normas de ésta rama. Los argumentos a los cuales se apegaban los adeptos a la institucionalización de la autonomía del Derecho Tributario en relación con las otras ramas del derecho y a la ciencia jurídica en si, se encuentran posiciones como las de destacado jurista Louis Trotabas que manifestaba: Enzo Vanioni, sostiene que “*la norma tributaria, en fase de calificación jurídica, tenga cierta singularidad, porque ese contenido económico que impregna las normas tributarias, no esta igualmente presente en otras normas jurídicas (...) esta autonomía calificadora hace que el Derecho Tributario pueda separarse de ese universo jurídico dotando a sus conceptos un contenido propio.* (González, 1997, p. 30) En tal virtud, Vanioni, funda su teoría en base al criterio económico de las relaciones jurídicas que se desenvuelven en el plano tributario. Ésta característica es importante ya que otorga, al derecho fiscal, una característica exclusiva que puede ser trascendental al momento de justificar la escisión teórica de la teoría general del derecho con la de las normas fiscales. Como es lógico, toda discusión, especialmente las contradicciones académicas, encuentran su fin o, por lo menos, desvanecimiento temporal con la llegada de aportes conciliadores y, como no puede ser de otra manera, el problema de la autonomía o no del Derecho Tributario en relación a la Teoría General del Derecho, encontró su primer punto de convergencia con la entrada de Achille Donato Giannini de quién cuyas ideas se destaca lo siguiente: *El Derecho Tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico, puede por tanto dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente. (...) Consecuentemente, cada vez que el Derecho Tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (compraventa, mandato, depósito, etc.) puede hacer dos cosas. O bien, si el Derecho Tributario no dice nada, se entiende que esos conceptos son los procedentes de la rama de origen correspondiente. (...) La concepción expuesta es la que con frecuencia encontramos en múltiples ordenamientos jurídicos, incorporada a un precepto, según el cual, en tanto el ordenamiento tributario no defina los términos utilizados en sus normas, estos se entenderán al significado de origen.* (Ibídem, p. 32)

Efectivamente, un tercero ajeno al hecho imponible puede quedar obligado al pago de la deuda tributaria ajena, también, a través de un contrato. Así, el Derecho Civil y Derecho mercantil conocen diversas formas contractuales de quedar obligado al pago de una deuda ajena, y el Derecho Tributario admite que, bajo determinados presupuestos, un tercero quede obligado frente al acreedor tributario al pago de la deuda tributaria (...) Por tanto, el Derecho tributario permite que un tercero quede obligado al pago de una deuda tributaria ajena en virtud de un contrato de fianza o aval. Sin embargo, no se puede calificar al fiador o avalista como un responsable tributario. (el subrayado no corresponde al texto original)

A saber, la responsabilidad tributaria debe su origen a la ley, sin importar las variadas situaciones que se asemejen a la responsabilidad tributaria; inclusive, pueden ser otros tipos de responsabilidad tales como la del fiador o el codeudor mancomunado o solidario, como bien lo señala González Ortiz, pero de ninguna manera aquellas formas pertenecen a la responsabilidad que el autor ha tratado.

Se ha manifestado que, el presupuesto de hecho de la responsabilidad tributaria es uno distinto al del contribuyente, a pesar de contener la misma prestación y en la misma cantidad. En consecuencia, si la fuente de la obligación del responsable tributario se remite indudablemente a un presupuesto de hecho propio, resultaría ilógico que tal imposición no se encuentre dispuesta en una ley. Tal realidad, vulneraría el principio de legalidad, puesto que, como se ha mencionado, los elementos estructurales de la relación jurídico tributaria deben estar contemplados en esa clase de norma jurídica. Debe quedar claro que no es una referencia a la obligación jurídica principal, sino a la relación que se desprende de los efectos jurídicos que brotan de la responsabilidad como tal. Ciertamente, en ese marco, la legalidad de la responsabilidad se vería menoscabada si su origen es ajeno a la ley. Es así como Francisco Escribano (1997, p. 588), concluye en que “se ha recogido así la unánime caracterización doctrinal de la responsabilidad tributaria como situación amparada por el principio de reserva de ley. Principio de reserva de ley que, como ya hemos dejado dicho, se extiende a la caracterización del modo de ser de esa responsabilidad.”

2.3. Características de la responsabilidad tributaria

2.3.1. Accesoriedad

Sobre la accesoriedad, como fundamento obligacional entre el responsable tributario y la administración, tiene relación con la yuxtaposición entre la naturaleza de la obligación del deudor a título propio y el responsable. Se ha manifestado que, técnicamente, los presupuestos de hecho no son los mismos e, inclusive, se ha apuntado un objetivo trascendental, al momento de recabar sobre la responsabilidad y su contraste con el contribuyente que es que el primero no existe sin la asistencia de la obligación material. En otras palabras, puede que exista el contribuyente sin responsable pero nunca se podrá evidenciar una situación que contemple al responsable sin la presencia presente o pasada de un contribuyente.

Precisamente, este concepto es al que esta vinculada la característica accesoria de la responsabilidad, a que la existencia supletoria de esta obligación tiene un ligamen profundo a la esencia misma de la responsabilidad. Ya lo decía González Garcia (1997, p. 29)

(...) En este momento es suficiente destacar los rasgos básicos con que se define a esta figura: en primer lugar, es un sujeto pasivo distinto al contribuyente, porque su obligación no deriva del hecho imponible; en segundo término, su obligación es de carácter accesorio, en cuanto viene obligado a pagar, por razones de garantía, una deuda ajena; (...) (el subrayado no corresponde al texto original)

A manera de conclusión, sobre la accesoriedad de la obligación del responsable tributario González Ortiz (2002, p. 32) puntualiza que, “Efectivamente, la obligación del responsable tributario es accesoria de la obligación principal correspondiente al sujeto pasivo, lo que se refleja en la necesidad de que exista previamente la obligación principal y en las vicisitudes repercuten inevitablemente en la obligación del responsable.”

2.3.2. Acción de regreso

Retomando la definición del Responsable tributario del Código Tributario ecuatoriano (2005), cuyo contenido se encuentra en el artículo 26, es imprescindible, para los fines consiguientes, hacer énfasis la última parte del segundo inciso, que predica lo siguiente:

“Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos” (el subrayado no corresponde al texto original)

El articulado hace mención al derecho de repetición o ‘acción de regreso’ de la cual, el responsable, está facultado para accionar en contra del deudor a título propio del crédito tributario. Es normal que esta disposición se encuentre en el ordenamiento jurídico ecuatoriano puesto que varios son los argumentos doctrinales que identifican la validez de esta característica que conlleva la responsabilidad fiscal. Ya se ha mencionado lo que piensa el jurista ecuatoriano José Vicente Troya (2014), en cuanto a que la relación entre el responsable y la hacienda se reduce al pago de la obligación; sin embargo, también coexiste una relación entre el responsable y el contribuyente. En ese sentido, Menéndez & Tejerizo (1997, p. 136) señalan que:

(...) siempre existirán, frente a la Administración Pública estos dos obligados: el principal y el responsable, y dada su naturaleza jurídica siempre habrá una relación entre ambos, de manera que el responsable podrá resarcirse con el obligado principal de la cantidad pagada a la Hacienda Pública.

En vista de que, ciertamente existe una disminución del patrimonio del responsable en virtud de la obligación cancelada, la legislación, prevé un amparo para que éste no se vea completamente afectado. Entre el contribuyente y el responsable nace una relación jurídica que produce efectos jurídicos, sobre todo, nace una obligación sobre el contribuyente. Esta relación ya no es de naturaleza tributaria, sino es puramente civil; por tal motivo, su resolución se encuentra en los órganos jurisdiccionales civiles. La acción que recae sobre el responsable presenta similitudes con la figura del enriquecimiento injustificado¹⁴, pero no igual ya que para el enriquecimiento no justificado, no hay causa alguna por la cual el acrecimiento del patrimonio de un sujeto en menoscabo directo del patrimonio de otro, no

¹⁴ Enriquecimiento sin causa es “Todo desplazamiento patrimonial, todo enriquecimiento y, en general, toda atribución para ser ilícitos, deben fundarse en aquellas causas o razones de ser que el ordenamiento jurídico considere como justas. Cuando una atribución patrimonial no está fundada en una justa causa, el beneficiario de la atribución debe restituir al atribuyente el valor del enriquecimiento y, correlativamente, surge una acción o una pretensión, a favor de este último, para obtener o reclamar dicha restitución.” (Azar, 2006, p. 37) citando a (Diez Picazo, 1993, p. 89 – 90)

tiene causa aparente; por otro lado, en la relación del responsable con el contribuyente, la merma del patrimonio del responsable tiene una causa legal.

En tal virtud, el responsable siempre tendrá el acompañamiento de la acción de regreso o repetición en contra del contribuyente por los valores económicos en los que ha sido perjudicado. Esta característica de la responsabilidad es permanente. “4.^a sustantiva y técnicamente es imposible concebir la figura del al margen de la acción de regreso, que indisolublemente le acompaña” (González García, 1997, p. 32)

Ahora bien, la acción de regreso envuelve consigo un concepto importante y que ya ha sido mencionado. Esto es, la sugerencia de que el contribuyente, a pesar de que un tercero ha ocupado su posición -por ejemplo, el sustituto- nunca deja de ostentar su calidad. Así lo sostiene González García (1997, p. 36) citando a Dino Jarach “(...) mientras la relación jurídica tributaria gire en torno al hecho imponible y el contribuyente sea el titular de la capacidad contributiva gravada, es difícil imaginar un desplazamiento total del contribuyente en la relación jurídica tributaria.”

Tal discurso, según la forma de ver del presente examen, se relaciona con dos supuestos firmes.

El primero, gira en torno al argumento de que tributo que no tenga un titular de la capacidad contributiva gravada no existe. Es decir, la titularidad de la capacidad contributiva es un presupuesto necesario para el nacimiento de un tributo, los efectos que pueda tener la aplicación del mismo pueden llevar a una situación donde la presencia de este no se encuentre pero es invariable que tal relación requiere de un titular para el origen.

Y, por otro lado, se puede notar que, a pesar de que no se encuentre el contribuyente, en los casos donde actúan frente a la Administración los terceros obligados, tal ausencia no es absoluta, puesto que el contribuyente, en razón de su titularidad de la capacidad contributiva, es deudor de una relación civil frente al responsable y esta es la acción de regreso. De otro modo, esta acción, no tendría fundamento jurídico en virtud de que el patrimonio se vio mermado por una causa legal, precisamente la que causa que se deriva de

la relación jurídico tributario en dónde es claro que el contribuyente es el sujeto pasivo primordial e imprescindible.

2.4. Clases de responsables

2.4.1. Solidario

El responsable solidario es aquel que se ubica junto al contribuyente para el cumplimiento de la obligación tributaria principal y también de los deberes formales tributarios.

Previo a analizar sobre el responsable solidario en sí, los autores Francisco Cañal & Pasquale Pistone (1997), presuponen que se debe entender a la solidaridad desde dos planos consecuentes. El primero, trata la solidaridad frente a la mancomunidad; lo cual indica que, en el caso de la solidaridad pasiva existe una pluralidad de deudores a los cuales, el acreedor está facultado para perseguir el cobro de su acreencia a todos, parte o solamente uno de aquellos, el totalidad de la deuda; a diferencia de la mancomunidad, en dónde también existe una pluralidad de deudores; sin embargo, el acreedor solo puede perseguir el cobro de la deuda a cada uno de ellos según la cuota a la que están obligados al cumplimiento, nunca la totalidad de la acreencia a cualquiera de los deudores. Se debe decir que, en lo que respecta al Derecho Tributario, frente a una pluralidad de deudores, se presupone la solidaridad y no la mancomunidad. El segundo plano, se refiere a la idea de solidaridad frente a la subsidiaridad y, según este, a la solidaridad se la entiende como un orden, dentro de una 'lista' de deudores que deben cumplir la prestación según lo que acontezca con aquel que se traspone a su posición. Es decir, se infiere una prelación dónde el solidario se encuentra en la misma categoría que el deudor principal y, un subsidiario, en segundo orden, dependiendo con lo que acontezca con el deudor principal (contribuyente) o el responsable solidario. Y, finalmente, dentro de este plano, se encuentran dos subdivisiones adicionales sobre la solidaridad; la primera, la solidaridad por el conjunto de codeudores que, en cada una de sus conductas, se verifico el mismo presupuesto de hecho de un tributo; y, la segunda, la solidaridad del responsable como un tercero ajeno al pago de una obligación tributaria.

Sobre la solidaridad existente entre codeudores, por llamarlos así, en virtud de la cual un grupo de sujetos están obligados al pago de la prestación que se deriva de un mismo presupuesto de hecho, el caso presenta pocas complicaciones ya que significa que existen varios codeudores o, para aclarar mejor el supuesto, varios cotitulares de la capacidad contributiva gravada. Los casos de solidaridad compuesto por codeudores son varios y se pueden dar por la configuración de los hechos que se subsumen en el presupuesto de hecho o las propias disposiciones legales. Gian Antonio Micheli (1975, pp. 203-204) aporta unos ejemplos propios de la legislación española:

Sobre la configuración de los hechos producidos por variedad de personas:

Todos los que participan del mismo modo (varios titulares de un derecho real sobre el mismo inmueble respecto del impuesto inmobiliario) o de forma diferente (quien emite una letra de cambio o quien la gira o quien la usa, respecto al timbre) en el presupuesto del tributo dan lugar a una pluralidad de sujetos pasivos, todos responden solidariamente frente al fisco, cualquiera que sea la disciplina legal o convenida acerca del reparto de la carga fiscal.

Sobre los mandatos legales expresos:

Además las leyes impositivas muchas veces confirman tal principio con disposiciones expresas como por ejemplo, en los artículos 5 de la ley de registro y 5 ap. segundo de impuestos hipotecarios, que extiendan la solidaridad además a todos aquellos en cuyo interés se ha hecho la solicitud de transcripción, también a los deudores contra los que se ha inscrito o renovado la hipoteca y en consecuencia a los sujetos que sufren una iniciativa ajena.

Ahora bien, sobre la solidaridad que, según los autores Francisco Cañal & Pasquale Pistone, se identifica como el tercero ajeno a la titularidad de la capacidad contributiva; es decir, el responsable solidario, quien se sitúa 'junto al contribuyente'. El principal rasgo de éste, se traduce en que la Administración puede conducir contra él todos los actos que consistan en el saldo de la obligación tributaria, sin que previo a esto se haya agotado o declarado fallido el contribuyente. De esta forma lo señala el autor Escribano (1997, p. 594)

Por su parte, el responsable solidario se caracteriza, por contraposición con la figura del subsidiario, en que no es necesario agotar la acción de cobro contra el deudor principal.

Procederá dirigirse contra le responsable a falta de pago del deudor principal (por tanto, siempre primero habrá que dirigirse contra el deudor principal) una vez transcurrido el período de pago voluntario (...).

El texto de Escribano resulta claro en virtud de que, el hecho de que se pueda buscar el pago del tributo por parte del solidario sin la necesidad de que se haya agotado cualquier acto posible en contra del contribuyente, no necesariamente significa que la Administración pueda y deba dirigirse en el primer lugar contra el contribuyente. Sobre la solidaridad en lugar de la subsidiariedad, y, partiendo desde el principio de justicia tributaria y proporcionalidad, los fines que busca la legislación tributaria y, en consecuencia, el Fisco, al no atender a una prelación, dónde siempre el primer lugar lo tenga el contribuyente, los principios mencionados, pierden sentido ya que, de nada sirve perseguir al responsable en primer orden si aún es incierta la disponibilidad del contribuyente para atender el pago. De esta manera, no se erige en momento alguno la garantía de pago del tributo y, menos aún, la comodidad de la Administración para satisfacer su necesidad recaudatoria, estos tomándolos como las funciones intrínsecas de la responsabilidad tributaria. Se debe recordar que la justicia tributaria es un principio propio del Derecho Tributario y que se deriva de la capacidad contributiva; es decir, ¿cuál es el sentido de qué la Administración, en un primer momento, intente accionar en contra del responsable del tributo, sin ni siquiera haber comprobado la indisponibilidad del contribuyente para satisfacer la obligación material de la relación?

Es así como, el precitado autor González Ortiz (2002), ahonda mas en este precepto, lo que le hace indicar que resulta mas justo que el responsable tributario pague después de que se haya producido el incumplimiento de la obligación principal. Resulta injusto -por desproporcionado- obligar a un tercero ajeno al hecho imponible a ingresar a la deuda tributaria sin haber, ni siquiera pretendido el pago del sujeto pasivo. Se podría establecer, dice González Ortiz (Ibídem.), ordenes de persecución de cobro; dentro de estos, en el primer lugar, estaría situado el contribuyente, deudor principal o deudor a título propio; en segundo lugar, el responsable solidario, como un primer grado de subsidiariedad (sentido general); en tercer momento, el responsable subsidiario (sentido estricto), como un tercer orden de subsidiariedad (sentido general).

A manera de conclusión, sobre la solidaridad tributaria, se la debe entender bajo el esquema de que el titular de la capacidad contributiva no es el responsable, sino el contribuyente y, bajo ningún concepto, resultaría admisible que, el Fisco emita actos conducentes a la recaudación de un tributo sobre el responsable sin siquiera haberse enfocado previamente en el contribuyente. Es decir, en un sentido técnico, la responsabilidad siempre será subsidiaria. Sobre esta ponencia, en palabras del autor José María Lago Montero (1997, p. 97) sostiene:

En nuestra opinión, el responsable nunca puede ser “solidario”, porque ni realiza el hecho imponible, ni su prestación es la misma que la del deudor principal, ni su obligación descansa en el mismo fundamento que la de éste. La posición jurídica del responsable es siempre subsidiaria, subordinada a la del deudor principal. La Hacienda Pública no puede escoger a quien dirigirse primero en la acción de cobro.

En la misma línea de pensamiento, se concluye en que, el orden al cual los diversos sujetos pasivos están llamados a satisfacer una obligación contenida en una norma tributaria, supone que el responsable, por mas solidario que sea, siempre atenderá dicha su obligación en segundo orden. De aquí que, González Ortiz (2002, p. 31) argumenta que “el orden en el llamamiento al pago, mas que una característica definitoria de aquel concepto, es una consecuencia de la titularidad de la deuda tributaria frente a la obligación de pago de una deuda tributaria ajena que corresponde a los responsables tributarios.”

El artículo 26 del código Tributario ecuatoriano (2005) prescribe que “es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de este de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y según el procedimiento previsto en el Código Orgánico General de Procesos.”

El legislador ecuatoriano erróneamente dispuso que el tipo de responsabilidad que recae sobre aquella persona obligada a la satisfacción de una deuda tributaria es la solidaria. Se considera como error en virtud de que la solidaridad es la regla excepcional a la subsidiariedad que, como regla general, es la que impera al tratar de la aplicación de la

responsabilidad tributaria. Es lógico manifestar que la subsidiariedad debe ser la forma general mediante la cual actúa la responsabilidad puesto que, además de obligar a una determinada persona, por mandato expreso de la ley, a satisfacer un tributo por un presupuesto de hecho que no ha realizado, se debería respetar un orden mínimo de prelación en donde el primer llamado al pago de una carga impositiva sea la persona que la generó, es decir la persona que subsumió su conducta en el hecho generador descrito en la norma y la persona sobre la cual se debería gravar su capacidad económica. Es inconveniente que no exista un debido orden de prelación en donde el segundo o tercer lugar convocado a cubrir una deuda tributaria sea el responsable –en este caso subsidiario - una vez que, el deudor principal de un crédito fiscal se lo considere como fallido.

A pesar de lo anterior, el régimen al que se acoge el ordenamiento jurídico ecuatoriano es el de la solidaridad habiendo pocas excepciones en las que, por mandato legal, se aplica una responsabilidad de orden subsidiaria.

2.4.2. Subsidiario

En contraposición a la solidaridad, el responsable de orden subsidiario se ubica ‘después’ del contribuyente. En suma, el responsable subsidiario es

el sujeto a quien el Fisco debe exigir el pago del tributo, únicamente si luego de haberse dirigido al contribuyente o sujeto pasivo principal, no ha obtenido el cumplimiento de la prestación debida. En otras palabras, la condición de responsable únicamente surge en defecto del contribuyente. (Córdova Arce, 2006, p. 44)

Al tenor de esas palabras, se entiende que la presencia del subsidiario adquiere relevancia, una vez que, ahora si, se han agotado las medidas de la Administración para la recaudación del tributo. Lo cual, se constituye como una distinción radical, con la solidaridad, de la que se ha hablado previamente, pues, el subsidiario por no actuar ‘junto’ al contribuyente, sugiere que no es factible que el Fisco conlleve actos simultáneos contra el contribuyente y el responsable subsidiario. Esto se traduce como el desplazamiento del contribuyente por parte del subsidiario frente a la gestión tributaria¹⁵ de cobro; lo cual, no se

¹⁵ Sobre la gestión tributaria es pertinente determinar que, en palabras de Taboada, citado por Mejía Salazar (2012, p. 168) la expresión de la gestión puede hacer referencia desde cualquier actuación administrativa en

debe confundir con el desplazamiento del contribuyente en la relación jurídica tributaria. Por consiguiente, resulta útil denotar lo esgrimido por doctrina autorizada en lo que respecta a la responsabilidad subsidiaria.

Miguel Ángel Martínez Lago & Leonardo García de la Mora, enarbola ciertas consideraciones elementales referentes a la responsabilidad subsidiaria en la legislación española y, se encuentran formuladas, de la siguiente manera:

1.^a En la responsabilidad subsidiaria es necesaria la excusión del patrimonio del deudor principal. 2.^a Fracasada la acción de cobro respecto del deudor principal, el responsable subsidiario ocupa el lugar del sujeto pasivo. 3.^a Se requiere siempre un acto expreso de la derivación de la acción administrativa de cobro al responsable. 4.^a En realidad, y por lo anterior, existirán dos procedimientos: por una parte, el seguido en primer lugar frente al deudor principal y, por otra parte, fallido el deudor principal y, en su caso, el responsable solidario si lo hubiere, se abrirá un procedimiento distinto frente al responsable subsidiario. 5.^a Antes de la declaración de fallidos de los deudores principales, la Administración competente podrá adoptar las medidas cautelares que procedan y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas para la inspección y recaudación tributaria.

(Martínez Lago & García de la Mora, 2010, p. 331)

Por otra parte, Fernando Pérez Royo, ratifica los factores que permiten tener una clara conceptualización sobre la incidencia de la responsabilidad subsidiaria.

La responsabilidad subsidiaria es exigible sólo después de haber hecho excusión del patrimonio del deudor principal, es decir, del sujeto pasivo. Si, además, existieran junto a éste, responsables solidarios, a los que como ya hemos indicado, les es exigida la deuda en el mismo procedimiento seguido contra el deudor principal, será necesario que también respecto de ellos haya fracasado la acción de cobro en fase ejecutiva. (Pérez Royo, 1998, p. 152)

materia tributaria hasta solamente la actividad que tiene por objeto la cuantificación de los tributos. En ese esquema, se pueden incluir tanto a las actividades que buscan determinar que el tributo se haya calculado, la cuantía a ingresar; y, que el pago, se haya hecho efectivo; así como la resolución de conflictos planteados dentro de la administración tributaria y la sanción de infracciones.

En definitiva, en lo que respecta al responsable subsidiario, se pueden inferir en las particularidades que hacen que la responsabilidad subsidiaria se diferencie de las otras formas de responsabilidad, las mismas que tienen que ver con la excusión del patrimonio del deudor principal; para lo cual, es imprescindible la categorización del contribuyente como fallido y, por consiguiente, la ocupación de esa posición en respecto del Fisco por el subsidiario.

En ese orden de ideas, la Administración está facultada para emprender el cobro del gravamen al subsidiario cuando exista, de por medio, un acto que ratifique la imposibilidad de hacerlo con el contribuyente o con el responsable solidario, cualquiera que fuere la circunstancia que da origen a dicho antecedente. No obstante, desde el momento mismo en que conduce todos sus actos contra el subsidiario, debería dejar de lado al deudor principal, por cuanto ya se ha realizado una excusión del patrimonio del mismo. En ese sentido están dispuestas las reflexiones de Juan Calvo Vérez (2016), en cuanto a la importancia de que, en los casos de responsabilidad tributaria subsidiaria, el deudor principal sea declarado como deudor fallido, y, previo a tal declaratoria, la Administración tributaria debe ejecutar todos los actos conducentes a probar la calidad de los fallidos. Así también, se debe declarar al responsable como tal, a través de un acto de derivativo y que determine el alcance de la responsabilidad.

2.4.3. Sustituto

Si bien es cierto, ya se ha mencionado a la figura del sustituto del contribuyente, dentro de la presente disertación, el lector se cuestionará cuál es el motivo, en virtud del cual, se incluye como una forma de responsabilidad a la sustituta, a pesar de que, en estas propias líneas, se ha expresado que el sustituto conforma protagónicamente a la sujeción pasiva de la relación jurídico tributaria al igual que el contribuyente y el responsable y no como una subespecie del responsable dentro de la sujeción pasiva de la obligación. Entonces, ¿por qué habría de situarse al sustituto dentro de una modalidad de la responsabilidad tributaria sí, ya se sabe que el sustituto está a la par del responsable como integrante de la sujeción pasiva? La única razón por la cual se ha incluido al sustituto, en el presenta acápite, acompañando a las modalidades tradicionales de la responsabilidad, se encuentra en el

ordenamiento jurídico ecuatoriano y, a partir, de esa incorporación se esbozará una crítica a tal situación.

Pues bien, el numeral tercero del artículo 29 del Código Tributario, prescribe:

Art. 29.- Otros responsables. - (...) 3. Serán también responsables: 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. (el subrayado no corresponde al texto original)

Es decir, en el marco del ordenamiento jurídico ecuatoriano, el sustituto del contribuyente es 'otro' responsable. Pero, dentro de la historia legislativa ecuatoriana, el sustituto no siempre fue considerado como un responsable mas de la obligación tributaria. De hecho, la incorporación de dicha disposición fue introducida a partir una reforma del Código Tributario publicada en el Registro Oficial Suplemento número 405 del 29 de diciembre de 2014, mediante la cual, se agregó un numeral adicional artículo 29 del C.T. el cual versa de la siguiente manera:

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

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. (C.T., 2005)

En primer lugar, incorporar al sustituto como un subtipo del responsable conlleva un error conceptual que se deriva de la concepción misma del sustituto del contribuyente. Debido a que la condición inherente del sustituto es ser considerado como un obligado principal de la relación jurídica tributaria en virtud de que este es el sujeto al que la Administración debe conducir todos sus actos recaudatorios desde el momento mismo de la determinación del tributo. A pesar de que, el sustituto no es el titular de la capacidad contributiva. Es decir, es inconcebible un escenario que plantee la presencia del contribuyente y del sustituto al mismo tiempo o de uno después del otro. El sustituido

prácticamente no es parte de la relación jurídica tributaria ya que solo se requirió de su actuación al momento de verificar el hecho generador que dio nacimiento al tributo que está sujeto a la actuación de un sustituto. En contraposición a la actuación del responsable tributario que cualquiera que sea su modalidad con la que se presente; esto es, solidaria o subsidiariamente, puesto que el responsable no es un obligado principal del tributo y requiere la presencia del contribuyente ‘junto’ al responsable solidario o ‘antes’ del responsable subsidiario o sucesor, al momento de que se desarrolle la gestión tributaria de recaudación.

En consecuencia, el segundo inciso del artículo 26 del C.T. dicta que ‘Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable (...)’.” Teniendo en cuenta la introducción del sustituto en la legislación ecuatoriana como un responsable tributario, se entiende que la obligación del sustituto tiene una relación de solidaridad con la obligación del contribuyente. Lo cual, produce la desnaturalización completa de la figura del tributo, ya que, como se ha mencionado, el sustituto está investido de protagonismo casi absoluto en la relación jurídico tributario, al punto de que se sostiene que el sustituto desplaza completamente al contribuyente en dicha relación¹⁶. Entonces, considerar que el sustituto actúe después del contribuyente o, peor aún, en conjunto con éste significa que la figura de la sustitución del tributo no se ha implementado correctamente en el C.T. y hasta se podría aseverar que, a pesar de que la norma recoge la palabra sustituto, lo que se aplica es una figura distinta a la mencionada.

2.5. La figura del responsable en el ordenamiento jurídico ecuatoriano

2.5.1. Responsable por Representación

El artículo 27 del Código Tributario¹⁷ conglomerada a distintos supuestos donde se destaca la figura del responsable como deudor de una obligación tributaria material. En estos

¹⁶ A pesar de que la presente disertación sostiene que, efectivamente hay un desplazamiento del contribuyente, pero no total, sino parcial, por el hecho de que al sustituto le queda una acción de repetición en contra del contribuyente; lo cual, indica que, si al contribuyente le queda una obligación por el hecho mismo de ser titular de la capacidad contributiva de un tributo, no ha quedado desplazado.

¹⁷ CT (2005): 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

casos, la vinculación que existe entre el contribuyente y el responsable está dada por la representación que ejerce el segundo en respecto del primero. Dichos casos están categorizados por la representación en los casos de: (i) incapacidad jurídica para obrar de los menores no emancipados o incapaces, en general; de las personas jurídicas y entes colectivos con o sin personalidad jurídica; (ii) representación convencional que ejecuta una persona en respecto de actos y contratos específicos de otra y las situaciones similares que comparten particularidades con el mandato, como lo es la agencia oficiosa; (iii) y, sobre aquellos que están investidos en la administración de bienes designados por convención o la ley para la gestión de actos conducentes a la extinción de obligaciones y/o de patrimonios, como los síndicos de quiebras, liquidadores de sociedades de hecho o de derecho, depositarios judiciales, entre otros.

2.5.1.1. Representación por incapacidad legal

Ahora bien, sobre los sujetos que son considerados como responsables tributarios por una actividad ligada a la representación en los casos de una incapacidad; estos son, los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces; los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida; son casos que se encuentran en íntima relación con los incapaces, absolutos y relativos, descritos por el artículo 1463 del Código Civil¹⁸, norma que determina que son absolutamente incapaces los impúberes y las personas sordas que no puede darse a entender de manera verbal, por escrito o por lenguaje de señas. Los actos de dichos incapaces no surten efectos ni obligaciones, así como tampoco admiten caución. Y, también son incapaces, los menores adultos, los que se hallan en

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. 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.

¹⁸ Código Civil (2005): Art. 1463.- Son absolutamente incapaces los dementes, los impúberes y la (sic) persona sorda que no pueda darse a entender de manera verbal, por escrito o por lengua de señas. Sus actos no surten ni aún obligaciones naturales, y no admiten caución. Son también incapaces los menores adultos, los que se hallan en interdicción de administrar sus bienes, y las personas jurídicas. Pero la incapacidad de estas clases de personas no es absoluta, y sus actos pueden tener valor en ciertas circunstancias y bajo ciertos respectos determinados por las leyes. Además de estas incapacidades hay otras particulares, que consisten en la prohibición que la ley ha impuesto a ciertas personas para ejecutar ciertos actos.

interdicción de administrar sus bienes, y las personas jurídicas, pero la incapacidad de estos últimos no es absoluta, sino que es relativa, lo que conlleva a que, a diferencia de la incapacidad absoluta, los actos de estos últimos podrían tener valor jurídico bajo las condiciones y circunstancias que determine expresamente la ley. A esto, se debe sumar que las personas jurídicas adolecen de incapacidad relativa; por lo cual, sus actuaciones siempre deben estar sujetas a la intermediación de un representante legal, debidamente designado y posesionado.

Por la incapacidad de celebrar actos y negocios jurídicos de los titulares de derechos y obligaciones descritos en el 1463 del C.C., requieren la intermediación de un representante para interactuar jurídicamente de forma permanente o, mientras el motivo de la incapacidad exista; y, en vista de que, dichas personas incapaces podrían manifestar capacidad económica y por titularidad de derechos que conduzcan al incremento patrimonial o generen alguna actividad económica que se encuentre gravada, el Fisco señala que sus representantes, como administradores de sus bienes y de su patrimonio, en general, se alzan como responsables de la obligación tributaria que podría recaer sobre incapaces de obrar.

En consecuencia, cuando el Fisco determine una obligación tributaria en contra de cualquiera de dichos incapaces, siempre lo deberá perseguir a través del Representante Legal de dicho sujeto, ya que cualquier acto que se dirija al titular de la capacidad contributiva por sus propios y personales derechos no tendrá ningún valor jurídico; por tal motivo, siempre las actuaciones del Fisco se deberían conducir contra el incapaz pero a través del representante legal en su calidad, precisamente la de representación. Pero, por disposición legal, la misma persona no solo comparecería en representación de otra, sino que comparecería por sus propios y personales derechos; es decir, ubicando su patrimonio, al igual que el del titular de la capacidad contributiva¹⁹, a merced de la Administración para recaudar el importe económico del impuesto. Eso si, el patrimonio personal del responsable solo hasta el monto que representa el valor de los bienes administrados y al de la renta que se haya producido bajo su administración, en el caso de los administradores de personas jurídicas y colectivos con o sin personalidad jurídica. En tal virtud, la Administración

¹⁹ En este caso, por la generalidad de la solidaridad del responsable con el contribuyente; es decir, “junto a él”, se debe mencionar que en este caso se hablaría del patrimonio ya que legalmente es nulo de que concurran al pago de la obligación tributaria el contribuyente y el responsable, sino que lo que concurre es el patrimonio del contribuyente y el del responsable.

Tributaria siempre deberá propender a respetar el orden de prelación existente entre el titular de la obligación tributaria y el tercero obligado, en este caso el responsable por representación, ya que, por las circunstancias de estos casos, podría haber una actuación abusiva de la Administración debido a que podría haber una confusión de identidad sobre el patrimonio del titular de la obligación tributaria y el patrimonio del responsable.

Por la naturaleza de la relación existente entre el responsable y el contribuyente es necesario precisar que es muy importante diferenciar el patrimonio administrado y el patrimonio propio del representante, ya que no cabe hacer una diferencia de personas puesto que, el representante excluye de la actuación personal del contribuyente, por evitar una insalvable nulidad. Es por esto que, el Fisco, debe actuar con precisión al momento de identificar y diferenciar el un patrimonio del otro. Caso contrario, la confusión de patrimonios entre el responsable y el contribuyente, provocaría un abuso del poder recaudatorio de la Administración.

2.5.1.2. Representación por contrato de mandato, agencia oficiosa o gestor voluntario

El mandatario, el agente oficioso o el gestor voluntario tienen en común que realizan un encargo de otra persona, ya sea por contrato o sin este. Es así como, el artículo 2020 del Código Civil, define al mandato como un “contrato mediante el cual una persona contrato en que una persona confía la gestión de uno o mas negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.” Tal relación, entre dichos contratantes tiene como objeto la realización de un acto o contrato en nombre de otro. El mandato es un contrato y, como tal, es fuente de obligaciones para el mandatario bajo las especificaciones devenidas de las disposiciones legales, también contempladas en el Código Civil ecuatoriano.

Por otro lado, la agencia oficiosa, es una fuente de obligaciones encasillada dentro de los cuasicontratos. La esencia de la relación desprendida de la agencia oficiosa se basa en el mismo objeto del mandato; es decir, la realización de un encargo a nombre de otra persona, pero, la nota diferenciadora del mandato, se reduce a que en la agencia oficiosa no existe una convención que ligue al agente oficioso con el interesado de los negocios que cumple el agente. El artículo 2186 del C.C. señala que la agencia oficiosa es “un cuasicontrato por el

cual el que administra sin mandato los negocios de alguna persona, se obliga para con ésta, y la obligación en ciertos casos.”

Entonces, el Código Tributario ecuatoriano, determina que son responsables de la obligación tributaria materia los mandatarios, agentes oficiosos y gestores voluntarios, por la realización de los negocios de un ajeno; lo cual, es un hecho que se refiere a la representación y, como se entiende, el mandatario, el agente oficioso y el gestor voluntaria, actúa en representación de otra persona dueña de sus negocios, por ende, dueña de su manifestación de riqueza. De ahí que, Juan Larrea Holguín (2008, p. 212) señala que el contrato tiene relación con la representación y esto por la actuación en nombre de otro, un supuesto también presente en la agencia oficiosa y, por lo cual, la reflexión de Holguín sobre el mandato es extensible a la misma gestión de negocios.

El mandato guarda estrecha relación con la representación. - Cuando ésta establece por la ley, a favor de las personas que no puedan administrar sus bienes por si mismas, es decir, a favor de los incapaces, entonces la representación es legal, mientras se establece la representación voluntaria entre personas capaces, mediante el contrato de mandato. Aunque cabe mandato sin representación jurídica, el contrato mira a producir efectos jurídicos a favor de otra persona por quien se actúa. Eso determina que muchas normas jurídicas dadas para la representación, sean aplicables al mandato.

Entonces, por dicha relación de representación convencional o que, sin serlo, produce los mismos efectos, sobre todo con las obligaciones que recaen sobre el agente oficioso²⁰, la Administración debe dedicarse a, buscar el cumplimiento de la imposición consecuente de la determinación de un tributo sobre algún sujeto, en aquellos actos propios de un negocio que fue administrado o actuado por un mandatario o gestor de negocios. Sobre este punto, es importante señalar que las conductas que podrían ser lesivas para el ordenamiento jurídico y que, merezcan una sanción por parte del Estado, el Fisco tiene el deber de identificar claramente si la causa de dicha conducta proviene de algún acto, omisión u hecho directamente relacionado por el contribuyente o por el responsable; pues, dependiendo de esto, la adjudicación de la sanción se puede viabilizar al contribuyente, al responsable o a

²⁰ C.C. (2005): Art. 2187.- Las obligaciones del agente oficioso o gerente son las mismas que las del mandatario.

los dos. Pero, no podría ser conducida en contra del responsable, cuando su conducta no haya incidido en el ilícito causado al orden jurídico establecido.

2.5.1.3. Representación de bienes designados por convención o la ley para la gestión de actos conducentes a la extinción y cumplimiento de obligaciones en quiebras y concurso de acreencias y/o de patrimonios

El numeral quinto del artículo 27 del C.T., dictamina que serán responsables tributarios por representación 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.

Esta clase de responsabilidad por representación, tiene como fundamento; en primer lugar, precautelar el pago de obligaciones tributarias ante situaciones que se desemboquen en insolvencia o quiebra de personas naturales y jurídicas respectivamente y hacen recaer el peso de la responsabilidad tributaria sobre las autoridades que dirijan el proceso judicial que se encargan de administrar y distribuir el patrimonio residual para el pago de diversas obligaciones pendientes, siendo una de estas, las que se tenga el insolvente o la persona jurídica quebrada frente el Fisco, dentro de un proceso concursal.²¹ Entonces, el síndico de quiebra o de insolvencia, por ser el administrador designado para el pago de obligaciones del patrimonio residual del insolvente o de la persona jurídica en quiebra, ejerce la representación de dicho sujeto. Es así como esta establecido en el artículo 35 del Código Orgánico General de Procesos (2015):

²¹ El artículo 57 del CT (2005) establece el orden y privilegio del crédito tributario. Art. 57.- Privilegio y prelación. - Los créditos tributarios y sus intereses, gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor y tendrán prelación sobre cualesquiera otros, a excepción de los siguientes: 1. Las pensiones alimenticias debidas por la ley; 2. En los casos de prelación de créditos, los del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, convenios de purga de mora patronal, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados o beneficiarios, serán privilegiados y se pagarán en el orden señalado en el artículo 2374 del Código Civil; 3. Lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares, de conformidad con la ley; y, 4. Los créditos caucionados con prenda o hipoteca, siempre que se hubieren inscrito legalmente antes de la notificación con la determinación del crédito tributario. Y, a su vez, dentro de la prelación general de créditos, esta clase de obligaciones por pagar, están dentro de la primera clase de créditos en su numeral cuarto. Art. 2374.- La primera clase de créditos comprende los que nacen de las causas que enseguida se enumeran: 4. Los derechos del Estado y de las instituciones del Estado que señala la Constitución para cobrar las correspondientes obligaciones, a sus funcionarios u empleados, sentenciados como autores, cómplices o encubridores de peculado;(...).

Art. 35.- Representación de la o del insolvente. La o el insolvente será representado por la o el síndico en todo lo que concierne a sus bienes, pero tendrá capacidad para comparecer por sí mismo en lo que se refiere exclusivamente a derechos extra patrimoniales o en las diligencias permitidas en la ley.

En concordancia con el artículo 414²² del COGEP (Ibídem) que señala que los casos de insolvencia (persona natural) tiene a lugar el concurso de acreedores y, en la misma medida, en los casos de quiebra (persona jurídica) también tendrá a lugar el mismo concurso que, puede ser llamado de quiebra o de acreedores.

En definitiva, la responsabilidad tributaria asignada a los síndicos de quiebra o insolvencia, bajo el marco de un procedimiento concursal, deviene de una relación de representación, en vista de que se requiere de un sujeto de derechos con capacidad legal para que actúe en lugar del insolvente o quebrado que ha perdido su capacidad de obrar ante el Derecho, pero se debe tomar en cuenta de que dicha incapacidad es especial. La Dra. Sonia Merlyn Sacoto (2011, p. 117), esgrime sobre la incapacidad legal especial de estas personas y entes, de la siguiente forma:

(...) sobre el insolvente (persona natural cuyos pasivos han superado sus activos y no ha podido satisfacer sus deudas) y el quebrado (persona jurídica cuyos pasivos han superado sus activos y no ha podido satisfacer sus deudas), es preciso observar que pese a la disposición legal, por la naturaleza misma de la prohibición, se trata de mas bien una incapacidad particular (...)

Dicha particularidad de la incapacidad de ejercicio de derechos y obligaciones se puede obtener como conclusión del análisis de las normas que rigen la situación del interdicto y del procedimiento concursal. Como ejemplo, se puede corroborar que el segundo inciso del artículo 35 del COGEP que dicta: “pero tendrá capacidad para comparecer por sí mismo en lo que se refiere exclusivamente a derechos extra patrimoniales o en las diligencias permitidas en la ley.”

²² COGEP (2015): Art. 414.- Concurso de acreedores. Tiene lugar el concurso de acreedores, en los casos de cesión de bienes o de insolvencia. Si se trata de comerciantes matriculados, el proceso se denominará indistintamente concurso de acreedores o quiebra.

En segundo lugar, de este tipo de responsabilidades por representación, están los liquidadores de sociedades de hecho o de derecho que se encuentran en un proceso de disolución y liquidación. De forma general, cuando una sociedad, cualquiera que sea esta, entra en un proceso de liquidación, no puede prescindir de un representante legal, ya que dicho ente jurídico continua siendo un incapaz relativo pero, su representante legal, ya no es un administrador con las mismas atribuciones de cuando dicha sociedad tenía una actividad y existencia jurídica plena, sino que dicho representante, es decir, el liquidador, ejerce las mismas atribuciones del administrador corriente pero con la prohibición de que sus actos se alejen con todos aquellos conducentes a la liquidación del patrimonio a través del pago de obligaciones pendientes con todos sus acreedores y a la adjudicación de los activos residuales a los socios de la entidad.

Entonces, en igual medida al pago de las obligaciones tributarias de los insolventes y quebrados, el liquidador es responsable por el pago de la deuda tributaria de su representada y el Fisco asegura dicha satisfacción de prestaciones fiscales, calificando al administrador de la liquidación como responsable de la obligación tributaria principal.

Finalmente, se encuentran los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos designados judicial o convencionalmente. Los depositarios judiciales, son un órgano auxiliar de la Función Judicial, en los términos establecidos por la Constitución de la República²³.

El depositario judicial es, según el artículo 391 del COGEP²⁴ (2015), aquel funcionario que se encarga la administración de los bienes ajenos por disposición judicial

²³ CRE (2008): Art. 178.- Los órganos jurisdiccionales, sin perjuicio de otros órganos con iguales potestades reconocidos en la Constitución, son los encargados de administrar justicia, y serán los siguientes: (...) La Función Judicial tendrá como órganos auxiliares el servicio notarial, los martilladores judiciales, los depositarios judiciales y los demás que determine la ley. (...)

²⁴COGEP (2015): Art. 391.- Depósito judicial. Realizado el embargo, la o el depositario judicial será custodio de los bienes embargados, los mismos que serán trasladados al lugar que determine la o el depositario, dichos bienes quedarán bajo su responsabilidad. La o el depositario judicial tendrá derecho a cobrar los gastos ocasionados por transporte, conservación, custodia, exhibición y administración de los bienes bajo su custodia, conforme con el reglamento que se dicte para el efecto. La o el depositario deberá justificar los gastos, debiendo la o el juzgador resolver cualquier cuestión que se plantee al respecto.

(embargo) y, como las obligaciones que aquellos bienes generan, por ejemplo, los inmuebles, no cesan, no existe algún argumento más lógico que aquel que dicta que el custodio de dichos inmuebles (el depositario) se encargue de la regulación de los pagos de dichas obligaciones se encuentren a cargo de éste. Por su puesto, dichas obligaciones también contemplan las de clase fiscal y, el depositario, será el responsable tributario del pago de las mismas.

2.5.2. Responsables por sucesión o adquisición

El artículo 28 del C.T.²⁵, define los supuestos en los que la responsabilidad se erige sobre aquellas relaciones jurídicas que tienen como objeto la transferencia de dominio²⁶ de bienes, ya sean como especies individualizadas, patrimonios complejos pertenecientes a negocios o empresas, los derivados de actos societarios que comprendan la fusión, absorción y demás formas en las que se transfiere el activo y pasivo de una entidad a otra; y, la transmisión de dominio por causa de muerte, así como la transferencia de dominio a título gratuito como la donación. En definitiva, esta clase de responsabilidad se da por la transferencia o transmisión de derechos reales²⁷ de una persona o entidad a otra.

2.5.2.1. Adquisición

²⁵ 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 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.

²⁶ El dominio según el C.C. (2005): “Art. 599.- El dominio, que se llama también propiedad, es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, conforme a las disposiciones de las leyes y respetando el derecho ajeno, sea individual o social”

²⁷ Derecho Real es “el poder directo e inmediato sobre una cosa, que concede a su titular un señorío, bien pleno (propiedad) o bien parcial (derecho real en cosa ajena) sobre aquella, de forma que en el ámbito de poder concedido (que varía según el derecho real que se trate), tiene la cosa sometida a su dominación”. (Albaladejo, 2001, p. 11)

Los numerales primero, segundo y tercero del precitado artículo del C.T. responde a un negocio jurídico o un acto societario que tiene como fin la compraventa de bienes y como modo derivativo de adquirir el dominio a la tradición que consiste en que, por una parte, el tradente transfiere el derecho real que ostenta sobre un determinado bien hacía al 'adquirente' y, éste, a su vez pasa a ser el titular del mismo dominio, según el artículo 686 del Código Civil (2005). Los bienes que son objeto de tradición son todos aquellos que forman parte del comercio y su libre disposición depende de la voluntad del tradente para ceder su derecho y del adquirente para obtenerla.

Es decir, el responsable, en estos casos, se genera de una relación jurídica, según la cual, existe un tradente -el que enajena su derecho- y un adquirente. Dichas partes de la relación, son propias de la tradición, estudiada como un modo derivativo – ya que el dominio precede del dominio de otro- de adquirir el dominio.

José Vicente Troya (2014, p. 98), expresa que los responsables por adquisición en los siguientes términos:

Los responsables como adquirentes de bienes o negocios, lo son con referencia a su antecesor en el derecho, quien tiene la condición de contribuyente. A esta responsabilidad se le conoce como objetiva, pues, se refiere a la materia imponible u objeto de la imposición. El responsable por adquisición de bienes, al igual que el que lo es por representación, ve comprometido su patrimonio para el cumplimiento de la obligación ajena, a menos que expresamente se haya establecido algún límite. En este último caso la obligación está especialmente garantizada por determinados bienes, sin que ello signifique necesariamente una limitación de responsabilidad.

Entonces, el escenario dispuesto por la norma tributaria en mención corresponde a que, los ingresos del Fisco, no pueden afectarse por la inseguridad jurídica que se provoca en respecto a la transferencia de la titularidad de la propiedad de un bien; patrimonio (activos y pasivos) de una actividad económica generadora de renta (como un negocio o una empresa) y de las transferencia de dominio del patrimonio de una sociedad, dado por un acto societario que modifique, reduzca, aumente y/o extinga el patrimonio de una sociedad, dado que en el momento de recaudación de los tributos que se han generado en virtud de los bienes que han sido objetos de transacción puede converger con posterioridad a la transferencia de dominio

realizada. Es decir, a la Administración, ya no correspondería perseguir el cobro del crédito fiscal en contra de la persona que verificó riqueza en virtud del dominio que ejercía sobre determinada cosa, pero, sin ninguna justificación legal, la Administración Fiscal, tampoco podría ejercer el derecho de cobro por sobre el adquirente, puesto que el no fue el titular de la capacidad económica en el momento que se confirmó el presupuesto de hecho de la norma tributaria. En tal virtud, el legislador, adjudica la calidad del responsable al adquirente de aquellas obligaciones que se generaron con anterioridad a que éste ‘adquiera’ el dominio.

2.5.2.2. Sucesión y donaciones entre vivos

La sucesión es el título mediante el cual se transmite el dominio que el causante tenía sobre sus bienes y, por su fallecimiento, se abre la sucesión por causa de muerte que no consisten en otra cosa que en la asignación de aquellos bienes para sus herederos o legatarios, dependiendo de a que título hereden o sean legatarios (universal y singular).

Art. 993.- Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular. El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles, o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto. El título es singular cuando se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa; o en una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, seiscientos dólares de Estados Unidos de América, cuarenta quintales de trigo. (Código Civil, 2005)

Y, por otro lado, la donación entre vivos, en un negocio jurídico mediante el cual se transfiere el dominio de una *res* de forma gratuita. “Art. 1402.- La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes a otra persona, que la acepta.” (Código Civil, 2005)

La sucesión por causa de muerte y la donación entre vivos componen circunstancias, a través de las cuales, los donatarios y sucesores también se califican como responsables del tributo; esto, como un efecto de la aplicación del mismo argumento por el cual son también responsables los adquirentes de derechos reales en relación a bienes. Ciertamente, en estos casos la función de la responsabilidad tributaria como garantía personal de cumplimiento de la obligación tributaria cobra sentido, pues se evidencia como un negocio jurídico transaccional; un acto societario que incide en el patrimonio de una persona jurídica, negocio

o empresa; la apertura de la sucesión por causa de muerte para la adjudicación de bienes del fallecido a sus herederos o legatarios y la donación inter vivos; dejaría en entre dicho la titularidad de la capacidad contributiva gravada en correspondencia a la titularidad del dominio de un patrimonio o bien que su efecto económico se adecuó a la hecho impositivo de una norma impositiva con anterioridad a que se realice la transferencia de dominio y es exigible o, se empieza a exigir, cuando el titular del derecho real, del cual se busca la prestación tributaria de una obligación, ha cambiado y, como tal, ya no coinciden en una misma persona el titular de la capacidad contributiva y el titular del derecho del dominio.

2.5.3. Agentes de Retención y Percepción

El agente de retención es, según como lo define el C.T. (2005) en su artículo 29 numeral primero:

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.

Como ya se ha mencionado, los retenedores cumplen una obligación de recoger o cooptar una parte de un rendimiento económico o actividad económica gravada para que su liquidación y pago lo haga el retenedor en virtud de una imposición ajena. Por ejemplo, los empleadores que cancelan los salarios de sus trabajadores y que dichos salarios están gravados por el impuesto a la renta, por la calidad de retenedor del empleador, está obligado a descontar del sueldo del empleado el valor económico del impuesto a la renta. Es decir, evita que el empleado reciba ese dinero y deba pagar el impuesto a la renta generado en una segunda transacción. El agente de retención simplifica dicha relación y retiene dichos fondos para entregárselos directamente a la Administración. “El retenedor debe practicar la liquidación tributaria, a fin de cumplir con su obligación y detraer lo que justamente debe.” (Troya, 2014, p. 98) Dicha obligación del retenedor se encuentra en la ley.

Por otro lado, los agentes de percepción constan en el numeral segundo del artículo 29 del C.T. y versa lo siguiente:

(...) 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; (...)

A saber, el agente de percepción “realiza una verdadera cobranza tributaria, a tiempo que exigen al contribuyente el pago de algún otro adeudado.” (Troya, 2014, p. 98) Es decir, el agente de percepción se encarga de recaudación de tributos que no los genera el perceptor pero que, por su función, empleo o actividad, se encuentran en la facultad de cobrar los tributos al contribuyente, sumando su importe al precio del servicio o bien que está proveyendo para luego, dirigirlos a la Administración.

Como corolario sobre los retenedores y perceptores de tributos, se debe mencionar que la responsabilidad que recae sobre estos desaparece una vez que se ha cumplido la retención o percepción, en estricto sentido; ya que, el contribuyente ha pagado su deuda sin ni siquiera sentirlo, puesto que es un acto que se da en conjunto con otro, ya sea de compra de bienes, prestación de servicios, entre otras. En esa misma línea, Troya (Ibíd., pp. 97-98) ensaya sobre la extinción y alcance de la responsabilidad solidaria de los contribuyentes, en relación a los retenedores y perceptores.

La responsabilidad de los retenedores y perceptores, a quienes la ley ha impuesto la obligación de recaudar tributos, presenta una cuestión de gran importancia referida al contribuyente. Efectuada la retención o percepción desaparece la responsabilidad solidaria del contribuyente junto al retenedor o perceptor, lo que es justo, pues, en el primer supuesto, el agente de retención o percepción, ya tiene en su poder los fondos respectivos, los que deben ser entregados a la administración.

2.5.4. Otros

2.5.4.1. Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales

La Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales LODDLA, publicada en el Registro Oficial Suplemento número 797 de 26 de septiembre del año 2012, en su artículo primero²⁸, faculta a que aquellas instituciones del Estado que gozan de jurisdicción coactiva

²⁸ LEY ORGANICA PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS LABORALES (2012): Art. 1.- Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de

para cobrar sus acreencias puedan orientar sus actos conducentes a la satisfacción de obligaciones pendientes a cualquier obligado por ley para el efectivo cumplimiento de tal prestación. Siendo estas acreencias las obligaciones patronales del empleador ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social o los propios empleadores ante el Ministerio de Trabajo, pero no necesariamente las obligaciones deben ser de materia laboral, sino que, pueden ser cualquier tipo de obligaciones de cualquier materia; debido a que, la condición para investirse de la prerrogativa que brinda esta ley es que el acreedor sea una institución del Estado que pueda usar una determinada auto-tutela ejecutiva.

Adicionalmente, la norma prescribe que la acción en contra de todos los obligados por ley para la satisfacción de una prestación deberá ser subsidiaria. Es decir, aquellos obligados son responsables subsidiarios de la prestación pendiente de cobro y gozan de beneficio de excusión dada la naturaleza de la subsidiariedad creada por el artículo primero de la LODDLA. Además, esta norma, contempla la posibilidad de que, en el caso de que los obligados subsidiarios sean personas jurídicas y se pueda evidenciar un abuso del derecho de la misma, el acreedor público podrá recabar hasta el último grado de propiedad, dónde siempre se encontrarán personas naturales contra las cuales el ente público podrá accionar.

Entonces, si todas las instituciones públicas que poseen jurisdicción coactiva pueden hacer uso de la norma contenida en la LODDLA, el Servicio de Rentas Internas o el Servicio de Aduanas del Ecuador, al cumplir la condición legal (gozar de jurisdicción coactiva) y para el cobro efectivo de los créditos tributarios, puede accionar en contra de los responsables tributarios, determinados por ley, y como tal, podrá también dirigirse en contra

sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no solo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario. En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador. Se exceptúa de lo previsto en este inciso a los accionistas que posean menos del 6% del capital accionario de las sociedades anónimas inscritas en el Catastro Público del Mercado de Valores, siempre que hubieren adquirido estas acciones a través de las Bolsas de Valores, o a través de herencias, donaciones o legados, y siempre y cuando no hubieren participado en la administración de la sociedad anónima. Las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados en el inciso anterior y sus bienes. Así mismo, podrán, motivadamente, ordenarse respecto de bienes que estando a nombre de terceros existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso y siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación. Igual atribución tendrán las autoridades de trabajo o los jueces del trabajo para ejecutar las sentencias dictadas dentro de los conflictos colectivos o individuales de trabajo, en su orden.

de aquellas personas naturales que se muestren estar vinculadas, hasta en el último nivel de propiedad, con una persona jurídica. Es decir, como garantía de cobro del tributo se suman las personas naturales que estén vinculadas a aquellas personas jurídicas que son consideradas responsables tributarias de alguna relación obligacional fiscal. Por cuanto aquellas personas naturales, bajo el marco de la LODDLA, se convierten en responsables tributarios subsidiarios de la obligación tributaria del responsable y, como tal, de la obligación que le impone cumplir las prestaciones atribuidas al contribuyente o titular de la capacidad contributiva.

Bajo dicho argumento, la Dirección Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas, emitió un auto de pago, mediante el cual, se ordenaron medidas precautelatorias en contra de Álvaro Noboa Pontón, dentro del proceso de recaudación tributaria en contra de la empresa Exportadora Bananera Noboa S.A., como contribuyente. El contenido de dicho auto de pago, se encuentra analizado por el jurista ecuatoriano Jorge Zavala Egas (2013, p. 29) a continuación:

(...) Sin embargo, en este caso, ese acto administrativo de ejecución llamado “Auto de Pago” fue desnaturalizado como tal y, ya no el ejecutor coactivo o Recaudador Especial, sino la Administración determinadora de tributos, a través de su órgano gestor, desarrolla una larga motivación que, conjuntamente con “*lo dispuesto en la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales*” concluye en la decisión de aplicar el artículo 1 de ésta, “*en concordancia con el artículo 164 de la Codificación del Código Tributario (...), la Dirección Regional Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas ordena las siguientes medidas precautelatorias en contra de (...)*” Es decir, la Administración para dictar las medidas “*declara y resuelve*” antes lo que es la voluntad del Derecho, o sea, que cumplidos los presupuestos del artículo 1 de la LODDLA, procede ejercer la acción contra todos los “obligados por ley” como es el contribuyente Exportadora Bananera Noboa S.A., por el artículo 25 COT; contra BANCOT, “*como adquirente de la compañía Exportadora Bananera Noboa S.A.*”, Art. 28.3 COT y contra todas a las que se ha establecido “*la relación o vinculación*” con los dos anteriores y de éstas con la empresa Fruit Shippers Limited (FSL) que es la “*propietaria mayoritaria del paquete accionario (...)* en un porcentaje mayor al 40% por lo que se hace extensiva la responsabilidad frente al Estado ecuatoriano a través de la Administración Tributaria, en el contexto de cumplir(...). Además siendo mandatorio llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, tal como lo dispone el artículo primero de la

referida Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales”(…), el señor Álvaro Noboa Pontón(…)”. LA Administración, luego de mencionar varias razones que serán oportunamente rebatidas “declara” como exigencia del Derecho que procede lo siguiente: “En este sentido, previo a ordenar medidas precautelares, es necesario conforme lo dispone el artículo primero de la LODDLA, el develamiento de la persona jurídica que conceptualmente consiste en la posibilidad de prescindir de las formas externas, para alcanzar a las personas naturales y sus bienes (...) Por lo tanto se dispone las siguientes medidas precautelatorias(…)”.

En conclusión, el artículo primero de la LODDLA, crea una responsabilidad tributaria *sui generis* que resulta importante; por cuanto, la Administración Tributaria, dentro de un proceso de autotutela ejecutiva, sí considerare que una persona jurídica ha abusado de su propia condición, decide ‘levantar el velo societario’ para recabar hasta en el último nivel de propiedad y, cuyo resultado, será propender a atacar a las personas naturales con su patrimonio propio, en virtud de la aplicación del artículo primero de la LODDLA, dicha persona natural que, en un principio no se presentaba vinculada a la obligación por cuanto no es el contribuyente ni un responsable tributario, bajo el imperio de dicha norma legal, se encuentra en situación obligacional subsidiaria frente a las prestaciones que son propias del sujeto pasivo de la relación tributaria. Es decir, se convierte en un responsable tributario subsidiario y de segunda clase, en cuanto a que su obligación nace de la vinculación con el responsable tributario del C.T.

Cabe mencionar que, a la fecha de la realización del presente estudio, la LODDLA se encuentra vigente en el ordenamiento jurídico ecuatoriano; sin embargo, el artículo 46, sección décimo segunda del proyecto de Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, y Estabilidad y Equilibrio Fiscal, cuyo contenido se encuentra aprobado por la Asamblea Nacional, a falta de la sanción u objeción total o parcial del Ejecutivo, dispone la eliminación del artículo primero de la Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Laborales.

2.5.4.2. Agente Aduanero y Operador y Administrador de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico

El agente aduanero está regulado por el artículo 227 de Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI²⁹, publicado en el Registro Oficial suplemento número 351 del 29 de diciembre del 2010, donde se define al agente aduanero como aquel auxiliar de la administración aduanera que se encarga del despacho de mercancías de terceros. Esto, como parte de la actividad de importación y exportación de mercancías que derivan en obligaciones tributarias aduaneras; esto es, el pago de tributos al comercio exterior, a través de las cuales, se vincula a la Administración Aduanera y a la persona relacionada directa o indirectamente con la operación aduanera; es decir, el traslado de mercancía objeto de control de la Administración Aduanera, según los artículos 107,108 y 137 del COPCI.

Entonces, la función del agente aduanero se relaciona con el cumplimiento de la obligación tributaria que tiene como objeto el pago de los diversos tipos de tributos al comercio exterior; y, por el rol de despacho de mercaderías, como punto medular de la operación aduanera, la labor del agente aduanero, representa un apoyo incommensurable para la Administración aduanera, a tal punto de que tienen la calidad de fedatarios de la declaración de las mercancías objetas a control y todo los datos que consignen en dichas declaraciones tienen presunción de veracidad.

²⁹ Art. 227.- Agente de Aduana.- Es la persona natural o jurídica cuya licencia, otorgada por la Directora o el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, le faculta a gestionar de manera habitual y por cuenta ajena, el despacho de las mercancías, debiendo para el efecto firmar la declaración aduanera en los casos que establezca el reglamento, estando obligado a facturar por sus servicios de acuerdo a la tabla de honorarios mínimos que serán fijados por la Directora o el Director General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Dicha licencia tendrá un plazo de duración de 5 años, la cual puede ser renovada por el mismo plazo. El Agente de Aduana podrá contratar con cualquier operador que intervenga en el comercio internacional y quedará obligado a responder ante el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador por la información consignada en los documentos. El agente de aduana tendrá el carácter de fedatario y auxiliar de la función pública en cuanto que la aduana tendrá por cierto que los datos que consignan en las declaraciones aduaneras que formulen, guardan conformidad con la información y documentos que legalmente le deben servir de base para la declaración aduanera, sin perjuicio de la verificación que puede practicar el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador. Además de sus autores, los agentes de aduana, que en el ejercicio de su actividad, hubieren participado como autores, cómplices o encubridores, estarán sometidos a las responsabilidades penales establecidas para los delitos contra la fe pública respecto de los delitos de la falsificación de documentos en general, en cuyo caso no requerirá declaratoria judicial previa en materia civil para el ejercicio de la acción penal, prevista en el artículo 180 del Código de Procedimiento Civil. En todo caso, para efectos de responsabilidad los agentes de aduana serán considerados como notarios públicos. En los despachos de mercancía en que intervenga el agente de aduana es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa o penal que legalmente corresponda. Sin perjuicio de lo expuesto, el agente de aduanas no será responsable por la valoración de las mercancías.

Por tal motivo, la normativa legal, contempla una serie de responsabilidades civiles, administrativas e, inclusive, penales, por el cometimiento de infracciones a los deberes del agente de aduanas y por haberse inmerso en los supuestos de sanciones establecidas en los artículos 228 y 229 del COPCI.

Bajo dicho contexto, resulta lógico que, por la necesaria y dependiente labor que representa la agencia aduanera para la administración, la legislación otorgue, al agente aduanero, la calidad de responsable de la obligación tributaria aduanera, en las mismas condiciones de los otros responsables recogidos por el C.T. Es así como, el último inciso del artículo 227 del COPCI (2012), manifiesta: “En los despachos de mercancía en que intervenga el agente de aduana es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa o penal que legalmente corresponda.” Dicha solidaridad es solidaria, identificándola con las responsabilidades del artículo 27, 28 y 29 del C.T., y, como tal, susceptible de las mismas críticas atribuidas a ellas, en cuanto a la aplicación de la solidaridad como regla general, en lugar de la subsidiariedad.

Además, la responsabilidad del agente aduanero, encuentra el límite de su responsabilidad en los linderos enmarcados por la obligación aduanera; siendo esta,

Art. 107.- (...) el vínculo jurídico entre la Administración Aduanera y la persona directa o indirectamente relacionada con cualquier formalidad, destino u operación aduanera, derivado del cumplimiento de las obligaciones correspondientes a cada una de ellas, en virtud de lo cual, aquellas mercancías quedan sometidas a la potestad aduanera, y los obligados al pago de los tributos al comercio exterior, recargos y sanciones a las que hubiere lugar. (COPCI, 2012)

Adicionalmente, el alcance de la responsabilidad del agente aduanero no se traspone a la cuantía atribuida a las mercancías de la cual es el responsable del despacho de las mercancías objetas al control de la Administración Aduanera. “Art. 227 (...) Sin perjuicio de lo expuesto, el agente de aduanas no será responsable por la valoración de las mercancías.” (COPCI, 2012)

El legislador a considerado que el agente aduanero, por la delicada función que desempeña el agente aduanero, por ser fedatario de los datos que consigna en sus declaraciones en respecto de las mercancías que están sujetos a tributos al comercio y que se encuentran bajo el control de la Administración Aduanera, es responsable tributario. Sin embargo, no es responsable de cualquier obligación tributaria, sino solo de las prestaciones que están en directa correspondencia con la obligación tributaria aduanera, descrita en el artículo 107 del COPCI y de ninguna forma podrá perseguirse, de cualquier forma, una reparación económica que se establezca por la cuantía del despacho de aquellas mercancías, sobre las cuales, su procedimiento de declaración tributaria, provocó un ilícito aduanero.

A su vez, el COPCI, también atribuye la calidad de responsable por obligaciones tributarias a los operadores y administradores de las Zonas Especiales de Desarrollo Económico con destino aduanero. Tal disposición se encuentra recogida en el artículo 45 de dicha norma y que manifiesta los siguiente:

Art. 45.- Responsabilidad. - Los operadores y el administrador de la Zona Especial de Desarrollo Económico serán solidariamente responsables respecto al ingreso, tenencia, mantenimiento y destino final de toda mercancía introducida o procesada en las zonas autorizadas, y responderán legalmente por el uso y destino adecuado de las mismas. La responsabilidad solidaria establecida opera sobre las obligaciones tributarias aduaneras incumplidas, y sobre las sanciones pecuniarias que se impongan por infracciones cometidas, reconocidas en este Código y en su Reglamento de aplicación. (COPCI, 2012) (el subrayado no corresponde al texto original)

Los operadores de las ZEDE son aquellas entidades que han obtenido un licenciamiento por parte del Consejo Sectorial de la producción para que pueda desarrollar sus actividades productivas dentro de la ZEDE y atenerse a los derechos y obligaciones que se establecieron para dichas Zonas. Por otro lado, los administradores de las ZEDE, son las personas jurídicas privadas, públicas o de economía mixta, nacionales o extranjeras y su función principal es el desarrollo, la administración y control operacional de la ZEDE. Al igual que los operadores de las ZEDE, los administradores, previa su actuación, requieren de una autorización para constituirse como tal.

En consecuencia, los operadores y administradores de la ZEDE con fines aduaneros, son responsables tributarios de las obligaciones tributarias incumplidas por parte del

contribuyente. Al igual que el agente aduanero, el alcance de la responsabilidad de los administradores y operadores de la ZEDE será el fijado por la obligación tributaria aduanera y ninguna otra clase de obligación podrá ser incoada en contra de los administradores y operadores.

Además, de lo que se deviene del artículo 45 del COPCI, los operadores y responsables de las ZEDE, serán también responsables de “las sanciones pecuniarias que se impongan por infracciones cometidas, reconocidas en este Código y en su Reglamento de aplicación.” La norma no hace ninguna referencia a que las sanciones de las cuales los operadores y administradores de las ZEDE, en su calidad de responsables, fueron consecuencias jurídicas de un ilícito en el cual estos responsables tuvieron alguna participación. Esta aclaración resulta importante porque, como se analizará en adelante, la doctrina autorizada en la materia es coincidente al decir que un injusto que se derive en sanciones para el infractor solo podrá ser considerado como tal al culpable de dicho acto. Es decir, si no existe un mínimo grado de culpabilidad y personalidad en la sanción impuesta, además de otros principios que rigen a la sanción y, en definitiva, al Derecho Tributario Sancionador, no sería loable que una norma determine que los administradores y operadores de la ZEDE, sean también responsables de las sanciones de una obligación que, están obligados a cumplir, sin ser titulares de la capacidad contributiva que generó dichas obligaciones que, en este caso, son aduaneras.

2.5.4.3. Notarios y Registradores de la Propiedad

El artículo 537 ³⁰del Código Orgánico de Organización Territorial COOTAD, dispone la obligación de los Notarios de celebrar una escritura pública que comporte

³⁰ Art. 537.- Responsables del tributo.- Los notarios, antes de extender una escritura de las que comportan impuestos de alcabalas, pedirán al jefe de la dirección financiera, que extienda un certificado con el valor del inmueble, según el catastro correspondiente, debiéndose indicar en ese certificado, el monto del impuesto municipal a recaudarse, así como el de los adicionales, si los hubiere.

Los notarios no podrán extender las antedichas escrituras, ni los registradores de la propiedad inscribirlas, sin que se les presenten los recibos de pago de las contribuciones principales y adicionales, debiéndose incorporar

impuestos de alcabalas, deberán receptar los certificados de pago de los mismos, al igual que los Registradores de la Propiedad de inscribir una escritura sin la constancia de dichos certificados de pago. Y, la no observación de esta norma, conlleva dos consecuencias jurídicas contra estos. La primera, es la responsabilidad solidaria al pago del tributo del contribuyente; y, la segunda, es la responsabilidad por la sanción atribuido a estos traducida en el pago de una multa igual al ciento por ciento del monto del tributo que se hubiere dejado de cobrar y, cuando se recaude el importe de los tributos, será obligados al pago de una multa que fluctuará entre el 25% y el 125% de la R.M.U. del trabajador privado en general.

La responsabilidad que se erige de la norma del COOTAD es atípica en virtud de que es una responsabilidad que está sujeta a una condición y que también envuelve una responsabilidad por sanción. Es decir, los notarios y registradores de la propiedad, solo son responsables de la obligación tributaria de alcabalas cuando no adecuen su conducta a la obligación formal descrita por la norma; esto es, la celebración o inscripción de una escritura pública sin tomar en cuenta los certificados de pago del tributo, ya que, frente al pago del contribuyente de la alcabala, previo a la celebración de la escritura pública, el tributo como tal aún no existe y, por tanto, no es exigible al contribuyente y pero aún, al responsable. Entonces, solo es posible que, frente al incumplimiento de la norma contenida en el COOTAD, los notarios y los registradores de la propiedad sean responsables al pago de un tributo.

Por otro lado, de la norma se colige que, ante el incumplimiento de la obligación contenida en dicho artículo, se impondrá una sanción consistente en el pago de multas. Dicha

estos recibos a las escrituras. En los legados, el registrador de la propiedad previa inscripción deberá solicitar el pago de la alcabala.

En el caso de las prescripciones adquisitivas de dominio, el juez, previo a ordenar la inscripción de la sentencia en el registro de la propiedad, deberá disponer al contribuyente el pago del impuesto de alcabala. Los notarios y los registradores de la propiedad que contravinieren a estas normas, serán responsables solidariamente del pago del impuesto con los deudores directos de la obligación tributaria, y serán sancionados con una multa igual al ciento por ciento del monto del tributo que se hubiere dejado de cobrar. Aún cuando se efectúe la cabal recaudación del impuesto, serán sancionados con una multa que fluctuará entre el 25% y el 125% de la remuneración mensual mínima unificada del trabajador privado en general, según su gravedad.

sanción, también esta sujeta a la condición del incumplimiento de una obligación. Lo cual, en respecto de sanciones es algo normal. Es decir, en este caso, los Notarios y Registradores de la Propiedad, son susceptibles de la imposición de la multa, no por haber provocado la condición que generó la responsabilidad solidaria al pago de la obligación del tributo, sino que, por haber subsumido su conducta en el presupuesto de hecho de la sanción, es decir, la participación en el cometimiento de ésta que, ni siquiera es una sanción solidaria con el contribuyente en virtud de que la sanción atañe absolutamente a los Notarios y Registradores de la Propiedad, por una infracción absolutamente propia y no del contribuyente, es responsable al pago de dicha sanción.

CAPÍTULO TERCERO: La sanción y el Responsable

3.1. La sanción en el Derecho Tributario

3.1.1. Naturaleza del Derecho Tributario Sancionador

El Derecho Tributario, como cualquier otra rama del derecho, contiene una serie de normas que regulan aquellas relaciones que el legislador considere que son aptas para que sean sometidas al control de ley y, por ende, exista un catálogo de obligaciones y derechos para las partes que intervienen en dichas relaciones. Entonces, si existen, por un lado, derechos asignados, el Estado se encuentra en la obligación de tutelar y garantizar la protección de los mismos.

De igual manera, en correlación a los derechos, existen las obligaciones, que, el Estado, por la propia actividad de tutela y garantía de derechos debe, correlativamente, vigilar su cumplimiento y satisfacción y, de ser necesario, ejercer coerción en contra de aquellas personas y entidades que tienen una obligación pendiente de pago. Precisamente, la facultad coercitiva del Estado se hace todavía más presente, cuando de Derecho Tributario se trata; en virtud de que, la exacción fiscal no solo inicia cuando los órganos jurisdiccionales dirimen una controversia ventilada ante tal autoridad, sino que aquella coacción, parte desde

el momento mismo dónde se origina la gestión de la Administración Tributaria; esto es, una vez verificado el presupuesto de hecho de la norma y cuando se haya llevado adelante la determinación tributaria hecha por la Administración o, inclusive, por el propio obligado.

Entonces, es necesaria la atribución coactiva del Estado para ejercer su actuación en contra de los deudores tributarios, en su calidad de sujeto activo de la obligación impositiva, y, además, ante la existencia de un cúmulo de disposiciones y obligaciones contenidas en leyes, reglamentos, resoluciones, circulares y, en definitiva, en toda fuente formal del Derecho Tributario, tendientes a garantizar la recaudación dentro de la gestión de la Administración, es evidente que, ante el incumplimiento de cualquiera de dichas prestaciones a las que está sometido el obligado principal o los obligados secundarios en respecto de sus imposiciones específica, exista un cúmulo de sanciones preestablecidas para que sean tomadas en cuenta, por el Fisco o por la autoridad judicial competente, dependiendo el caso, para que sean pretendidas cuando exista algún incumplimiento a una disposición legal. Dicho sistema de sanciones conforma al Derecho Tributario Sancionador y, en tal virtud, las sanciones son una institución imprescindible para el tributo que, como se entiende, obtienen su fundamento en el poder punitivo del Estado.

Sin embargo, la sanción no solo se debe a la cualidad coactiva del Estado, derivada del poder punitivo del Estado, sino que también, las sanciones, deben considerarse como una manifestación del Estado de Derecho, tanto en su adopción como en su limitación. Dicha consideración es aportada por el tratadista César García Novoa (2008), citando a Hessdörfer (1961), en razón que toda actuación del Estado se asienta en las disposiciones contempladas en un ordenamiento jurídico que, a su vez, contempla los derechos y libertades fundamentales de los ciudadanos. Esto es lo que denomina como 'juridicidad' de las actuaciones del Estado que, sí todos esos actos se perfilan a tales características y, acompañado de principios democráticos, como la representatividad del órgano que creo dicho ordenamiento jurídico (legislativo), se trata innegablemente de un Estado de Derecho. Ahora bien, en cuanto a la sanción tributaria, el legislador tiene una discrecionalidad limitada al momento de crear sanciones (así como al momento de crear tributos), puesto que, dicha actividad se encuentra sometida al Estado de Derecho, mencionado anteriormente. Lo que hace conducir, a García Novoa, en que un régimen sancionatorio no solo obedece al *ius*

puniendi del Estado y su manifestación coactiva, sino a los principios y máximas democráticas como lo son propias de cualquier Estado de Derecho.

En consecuencia, el Derecho Tributario Sancionador es una institución jurídica que propende a la respuesta coercitiva y punitiva del Estado como medida de aplicación ante conductas que han menoscabado disposiciones normativas propias de un ordenamiento jurídico. El presupuesto material del Derecho Tributario Sancionador es el castigo, inherente al poder punitivo del Estado, que busca la obtención de varios fines, como el castigo en sentido estricto, represión, prevención general y especial; en fin, una suma de objetivos, amparados en la potestad sancionadora del Estado y limitados por un marco de principios constitucional y legal de aquella potestad, limitación que es una propiedad de un Estado de Derecho. Es decir, se verifica que la sanción es propia del Derecho Tributario a tal punto que, el tributo -norma que nace coactiva- no encontraría su completa justificación sin la correlativa sanción. César García Novoa, (2008, p. 28), sobre el presente tema y la relevancia que adquieren las sanciones dentro del Derecho Tributario, comenta que:

El Derecho Tributario, como parte de un orden estatal, exige como garantía de su juridicidad un ordenamiento sancionatorio porque – como afirmó Binding- una obligación sólo se eleva a la condición de obligación jurídica cuando una sanción convierte la conducta normativamente prevista en una conducta debida. En suma, si reducimos el ordenamiento tributario a la idea de un conjunto normativo, como parte de un orden estatal destinado a garantizar la coactividad de determinadas conductas, la misma esencia normativa del tributo exige normas que prevean sanciones.

3.1.2. La potestad sancionadora tributaria

La potestad sancionadora tributaria es la facultad legal de la Administración Tributaria para imponer sanciones a aquellos que están sometidos a las leyes tributarias y, que han incumplido, en todo o en parte, alguna de estas. Según el pensar de Consuelo Fuster Asencio (2001, p. 19) en mención a Merino Jara (1987), señala:

Con carácter previo a esta cuestión, y siguiendo las reflexiones de MERINO JARA, nos parece procedente recordar la distinción entre poder y potestad. El poder deriva directamente del texto constitucional, así el poder tributario es una institución jurídica inherente propia a

la Constitución; la potestad supone la previa existencia de una ley que confiera a la Administración la posibilidad de actuar válidamente en el terreno jurídico. Entre las diversas potestades atribuidas a la Administración se encuentra la potestad sancionadora, la cual implica una situación general de sujeción, manifestándose a través de la imposición de correspondientes sanciones.

En lo concerniente aquellas sanciones que existen como reacción a vulneraciones del derecho positivo fiscal y en gracia a la potestad sancionadora, se enmarcan en dos categorías de distinta clase: la penal y tributaria. De ahí que, el autor Pérez Royo (2008, p. 387), señala la bifurcación de las sanciones devenidas de contravenciones a tributos y a deberes formales, suceden dos clases de penas.

En nuestro ordenamiento, al igual que sucede en la generalidad de los países y, en todo caso, en los encuadrados dentro del sistema continental, el ejercicio del poder punitivo del Estado en relación con las violaciones de los deberes impuestos por las Leyes fiscales se lleva a cabo mediante una doble vía: la penal propiamente dicha, con la tipificación en el Código Penal de las figuras de delito contra la Hacienda Pública con sus correspondientes penas, y la administrativa, mediante la conminación de sanciones de esta naturaleza para las conductas tipificadas como infracción tributaria. (Pérez Royo, 2008, p. 387)

En ese mismo orden de ideas, los autores Zornoza Pérez & López López (2008, p. 1923) expresan que:

(...) para el análisis del tratamiento de las infracciones y sanciones tributarias en cualquier ordenamiento resulta imprescindible establecer una primera diferenciación entre las sanciones (penales o administrativas) propiamente dichas y otras instituciones que, por dirigirse a constreñir al sujeto a la realización del comportamiento omitido, a suplir su incumplimiento neutralizando el daño causado, o a resarcir o indemnizar el perjuicio ocasionado, no merecen esa calificación en su sentido técnico, pese a que en un sentido amplio -e impreciso- impliquen también la relación del ordenamiento tributario frente a un incumplimiento de sus mandatos.

Ciertamente, la sanciones, en sentido general, que se producen por el detrimento de una obligación fiscal, puede desembocar una consecuencia punitiva penal. De forma general, se puede determinar que aquellas inconductas de consideración altamente nociva para que

el legislador las incorpore a una tipificación dentro de un catálogo de otros delitos, mismos que pertenecen a una codificación de materia penal.

No obstante, tal consideración no resulta una disolución conceptual de la potestad sancionadora tributaria en una administrativa y otra, fuera de la competencia del Derecho Tributario Sancionador -penal-, ya que, al pensar de Martínez Lago & García de la Mora (2010), aquella tipificación penal proviene de una 'política legislativa' e, incluso se da por una razón cuantificativa en virtud de los montos económicos en los que se ha visto afectado el fisco por alguna artimaña del deudor tributario; no obstante, la potestad sancionadora tributaria no se ha disuelto ya que es una infracción de una misma naturaleza (tributaria), existe un mismo bien jurídico protegido (deber de contribuir), la libertad de movilización de conductas perjudiciales de la penalización a la despenalización y viceversa, sin un obstáculo teórico aparente; hace que, como concluye el precitado autor, la diferencia entre la infracción penal y administrativa, se reduzca a una consideración formal y no sustancial. Y, sin perjuicio, de que los efectos jurídicos de las sanciones, sean estas penales o administrativas, conforman un único ordenamiento jurídico.

En ese mismo orden de ideas, la nombrada tratadista Fuster Asencio (Ibídem) realiza una serie de apreciables comentarios sobre la potestad sancionadora, tomando como referencia la identidad del ilícito tributario administrativo y el de orden penal, en base a que, la potestad sancionadora, por el hecho de ser competencia de la Administración y apartarse del control de los órganos jurisdiccionales, requiere de una dogmática que impida el arbitrio de la Administración en el ejercicio de dicha potestad; ya que, en el ámbito jurisdiccional, son varios los presupuestos que determinan la actuación de los jueces y tribunales para que actos no adolezcan de falta de garantías personales como procedimentales. Para tal fin, se debe enmarcar la actuación de la Administración bajo el régimen de principios jurídicos que delimiten su rumbo, al momento de aplicar sanciones. Normalmente, dichos principios son lo correspondientes a la ciencia penal y, resulta lógico, puesto que dicha rama del derecho es la que se caracteriza por su función eminentemente castigadora y represiva de actos u omisiones nocivos en una sociedad; y, en razón de que, en un inicio, las infracciones tributarias eran sometidas a la competencia del Derecho Penal y que fueron objeto de una migración, en virtud de la mínima intervención penal, a una rama propia, siendo esta el Derecho Tributario Sancionador en uso de la potestad sancionadora de la misma materia.

Por lo tanto, los principios que son aplicables para la potestad sancionadora se presentan como los mismos que regulan las actuaciones de los órganos jurisdiccionales penales, sin que esto signifique que la potestad sancionadora de la Administración se someta, de cierta forma al, Derecho Penal y a los Tribunales de dicha materia; de hecho, todos los actos administrativos, propios de la interacción del Fisco entre los ciudadanos y éste, están sometidos a la verificación y rectificación, de ser el caso, de los Tribunales Contencioso Administrativo o Tributario. Lo cual se explica en razón de que el poder punitivo del Estado es genérico, perteneciente a un único ordenamiento jurídico y que se aplica a toda rama del Derecho, pudiendo ser esta la penal, administrativa o a la tributaria. Es decir, la potestad tributaria sancionadora se deriva del *ius puniendi* del Estado que, a su vez, es el mismo poder que delega la facultad represiva al Derecho Penal y al Derecho Administrativo; por tanto, los principios que abarca a una de estas ramas, como primigenia la penal, también abarca a las demás constantes que hacen uso del poder punitivo del Estado. Por eso, dicho principios, fuera de pertenecer exclusivamente a una u otra materia, son principios de rango constitucional inherentes a todas las diversificaciones del derecho.

Como corolario, el Derecho Tributario Sancionador y de la Potestad Sancionadora, siendo estos, una manifestación constante del poder punitivo del Estado y que no solo encuentra su causa en una naturaleza coactiva de imposición, sino, la sanción se debe a los límites dados dentro de un ordenamiento jurídico en el marco de un Estado de Derecho y a los principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora. Además, se entiende que las sanciones devenidas del Derecho Tributario, pueden catalogarse en aquellas que son administrativas y las que son de competencia de la materia penal; sin perjuicio de que, bajo el principio de unicidad del ordenamiento jurídico, las infracciones y sus respectivas sanciones con consecuencia penal, no se desprendan de su origen que es el Derecho Tributario Sancionador y, por ende, del poder punitivo del Estado. En conclusión, existe una sola potestad pública sancionadora, regida por el poder punitivo del Estado que cubre todas las áreas de la ciencia jurídica.

3.1.3. La sanción tributaria

La sanción tributaria, es esencialmente un castigo que se impone a una persona o entidad que ha faltado al ordenamiento jurídico tributario. Su fin es puramente sancionador

sin que medien intereses reparadores. “Estas sanciones tributarias no son sino los “castigos” que se imponen a los deudores tributarios y/o terceros por la violación de las normas tributarias.” (Pacci, 2010, p. 388)

Sobre la sanción en el Derecho Tributario es, al decir de Juan Carlos Mogrovejo (2011, p. 24) citando a Aneiros Pereira (2005), “es la medida privativa y/o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tienen legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora”

En esa misma línea, el autor Iván Perez Jordá (2016, p. 472), define a la sanción tributaria, bajo la siguiente formulación:

La sanción tributaria es una medida represiva, un castigo que se impone como elemento de prevención y retribución de actuaciones ilícitas y antijurídicas. Con ella no se protege ni tutela esencialmente ese especial interés patrimonial de la Administración, sino que simplemente se causa un mal al sujeto que realizó una conducta infractora, por ello resulta contradictorio tutelar el interés de cobro de la Administración mediante la extensión de la responsabilidad pecuniaria sobre el patrimonio de terceros.

En tal supuesto, se determina que la sanción tributaria se contrae a los supuestos establecidos del Derecho Tributario y de la Potestad Sancionadora, en cuanto la sanción es aquella respuesta propuesta por el propio ordenamiento jurídico como una forma de represión a una conducta que menoscaba dicho ordenamiento. Tal facultad esta legitimada por el poder punitivo del Estado, contenida en la Constitución y la Ley, y que otorga la competencia, a la Administración Tributaria, específicamente, para que puede ejercer actos de coerción dirigidos en contra del agente perpetrador de la vulneración al orden legal establecido para causarle un daño ‘legítimo’, bajo el amparo de las máximas establecidas por los elementos del Estado de Derecho y los principios genéricos reguladores del *ius puniendi* público.

Existen ciertas características que pertenecen a la sanción, las mismas que se derivan de los principios de la potestad sancionadora que resulta importante anotar, previo a empezar

a esgrimir sobre las máximas medulares de tal potestad. Dichas características son, para Pacci (2010, p. 389):

Las sanciones tributarias de que hablamos revisten principalmente las siguientes características, a saber:

- a) Legalidad, en tanto que las sanciones tributarias deben establecerse sólo por ley o norma con rango de ley.
- b) Intransmisibilidad, pues, dado el carácter personalísimo no es posible que las sanciones se transmitan a los herederos y legatarios del infractor.
- c) Irretroactividad, toda vez que las leyes tributarias no son retroactivas, sino que las mismas rigen desde su entrada en vigencia.
- d) Finalidad represiva, toda vez que lo que se busca es mantener el orden jurídico tributario, y garantizar la recaudación tributaria.
- e) Administrativo, porque las sanciones tributarias son impuestas en el campo administrativo por una entidad estatal denominada Administración Tributaria distinta del órgano jurisdiccionales.

Finalmente, las clases de sanciones, ya sean de naturaleza administrativa o penal, son diversas y variadas clasificaciones, dependiendo del lugar desde donde se las catalogue. Sin embargo, existen categorías que tienen cierta universalidad dentro de los sistemas jurídicos en Latinoamérica y Europa, especialmente, los países que se derivan de la cultura jurídica romance.

El Derecho Tributario ecuatoriano prevé una clasificación acerca de las clases de sanciones tributarias que existen desde la fuente normativa en la que se encuentra la disposición violada. Es así como el artículo 315 del Código Tributario³¹ define que las infracciones son las contravenciones y faltas reglamentarias, siendo las contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales -secundarios- que

³¹Código Tributario ecuatoriano (2005): **Art. 315.-** Clases de infracciones. - Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias. Constituyen contravenciones las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código y otras leyes. Constituyen faltas reglamentarias las violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general. (el subrayado no corresponde al texto original)

constan en propio Código Tributario en alguna disposición de categoría legal, pudiendo ser la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno LRTI, el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización COOTAD, Ley Orgánica de Aduanas, entre otras; y, las faltas reglamentarias son las que emergen cuando el incumplimiento de una norma vulnera un reglamento o normas secundarias de obligatoriedad general. Y, el propio C.T., también prevé una clasificación de las infracciones tributarias en sentido particular. La defraudación tributaria, la contravención y las faltas reglamentarias, son aquellas infracciones de clase fiscal contempladas en el C.T., a excepción de la defraudación fiscal que esta recogida en el Código Orgánico Integral Penal.

Ahora bien, existe otra clasificación de las clases de sanciones que no está previsto por la legislación pero que existe dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano. Mogrovejo (2011, p. 26) citando a Aneiros (2005), las determina de la siguiente manera:

Las sanciones tributarias, en sentido amplio, comportan varias distinciones unas de otras, que pasa por aspectos relativos a la gravedad de la infracción, a la graduación de las penas, al órgano competente para imponerlas, o al sector del ordenamiento; mas, el criterio teórico principal es clasificar las sanciones en función del bien jurídico al que afectan, identificándolas en pecuniarias, privativas de derechos y privativas de la libertad. (el subrayado no corresponde al texto original)

Es así como, en el derecho positivo tributario ecuatoriano, las sanciones pecuniarias, se encuentran las multas que se encuentran en el numeral primero del artículo 323 del Código Tributario; “Art. 323.- Penas aplicables. - Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes: a) Multa;(…)” y que, además están definidas como:

(...) aquellas que penas pecuniarias aplicadas en contra de los deudores tributarios por la comisión de determinadas infracciones tributarias (por ejemplo, cuando no se presenta la declaración tributaria dentro de los plazos establecidos o cuando en ésta se adviertan datos o cifras falsas que influyan en la determinación de la deuda tributaria) y que implica el desembolso de una suma de dinero. (Pacci, 2010, p. 390)

La multa, como tal, configura la esencia misma de la sanción tributaria, en razón de que (i) es una obligación de dar sancionatoria que se cumple en la entrega de dinero; (ii) el

cumplimiento del pago como consecuencia de una sanción no tiene fines recaudatorios y tampoco busca cubrir los gastos públicos, a pesar de que el beneficiario directo es un ente público; y, (iii) en consecuencia, dicha entrega de dinero no tiene otro origen diferente al castigo, traducido en la represión y prevención de la conducta por la cual se está sancionando a una determinada persona o entidad. En palabras de Mogrovejo (2011, p. 15)

“La multa, como afectación al patrimonio de la persona, se refiere al pago de una suma dineraria, que no tiene por cometido el sostenimiento de las finanzas públicas ni tampoco fines resarcitorios, puesto que su propósito, consecuente con la complejidad misma de la pena, es el mantenimiento del orden jurídico, de allí su connotación preventivo-represiva.”

En cuanto, a las sanciones que tienen como finalidad la privación de derechos, son sanciones que se encuentran también contempladas en la legislación nacional y que, su exposición ejemplificativa principal infiere a sanciones como clausura del establecimiento, suspensión de actividades, decomiso, incautación definitiva, suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos, suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos.³² En si, son aquellas sanciones que, a diferencia de las pecuniarias, no necesariamente inducen al detrimento patrimonial del sujeto pasivo de la infracción, sino que obstaculiza su actividad económica de forma provisional o incluso definitiva. En palabras de Mogrovejo (2011, p. 31),

Estas sanciones traslucen la intención del juzgador de impedir el desempeño de las actividades o funciones, en virtud de las cuales se propició la infracción, y que encumbra los fines de la sanción, ya que, por un lado, al impedirse que se continúe ejerciendo las labores que motivaron la infracción, cumple la sanción su función preventiva; y, por otro, con el bloque propiamente dicho de las actividades, se imprime un castigo que se traduce en menoscabos económicos por la imposibilidad de activarlas, lo que evidencia su función represiva.

Finalmente, se encuentran aquellas sanciones que buscan privar la libertad de las personas que, han cometido faltas graves hacía la legislación tributaria y que, su

³² CT (2005): Art. 323.- Penas aplicables. - Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes: (...) b) Clausura del establecimiento o negocio; c) Suspensión de actividades; d) Decomiso; e) Incautación definitiva; f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos; g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones; h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;

consecuencia jurídica, trasciende a la sanción administrativa, y se encuentra bajo la luz de la responsabilidad penal de las personas, ya sean naturales, e inclusive jurídicas, bajo las normas de responsabilidad de las personas jurídicas. Todas estas sanciones, dentro del derecho ecuatoriano, están contempladas en el Código Orgánico Integral Penal³³, puesto que, desde su entrada en vigencia, se derogaron aquellos tipos penales en blanco que remitían la descripción de una conducta a otras normas cuya materia de regulación, no era precisamente la penal.

Dentro de las infracciones que están recogidas con una consecuencia privativa de la libertad se encuentran disposiciones que, en la redacción del tipo, se infiere a conductas dolosas para obtener un beneficio económico; esto es, el no pago de una obligación tributaria o, mediante la adulteración en cuanto al cumplimiento de los deberes formales que puedan desnaturalizar la posterior determinación tributaria que haga la Administración para desvanecer una obligación tributaria material o trastocar su cuantificación. Dichas normas, están tipificadas en el artículo 298³⁴ del precitado Código Orgánico Integral Penal y el bien

³³ El Código Orgánico Integral Penal entró en vigencia en el territorio ecuatoriano a partir del 10 de febrero del 2014 en el Registro Oficial Suplemento número 180.

³⁴ COIP (2014) Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: 1. Utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. 2. Utilice datos, información o documentación falsa o adulterada en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias. 3. Realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado. 4. Imprima o haga uso de comprobantes de venta o de retención o de documentos complementarios que no sean autorizados por la Administración Tributaria. 5. Proporcione a la administración tributaria informes, reportes con mercancías, datos, cifras, circunstancias o antecedentes falsos, incompletos, desfigurados o adulterados. 6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley. 7. Falsifique o altere permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas o cualquier otro tipo de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados. 8. Altere libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos. 9. Lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica. 10. Destruya total o parcialmente, los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias o los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias. 11. Venda para consumo aguardiente sin rectificar o alcohol sin embotellar y declare falsamente volumen o grado alcohólico del producto sujeto al tributo, fuera del límite de tolerancia establecido por el INEN, así como la venta fuera del cupo establecido por el Servicio de Rentas Internas, del alcohol etílico que se destine a la fabricación de bebidas alcohólicas, productos farmacéuticos y aguas de tocador. 12. Emita, acepte o presente a la administración tributaria comprobantes de venta, de retención o documentos complementarios por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real. 13. Emita comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 14. Presente a la administración tributaria comprobantes de venta por operaciones realizadas con empresas fantasmas, inexistentes o supuestas. 15. Omita ingresos, incluya costos, gastos,

jurídico que protege es el Régimen de Desarrollo que contiene el sistema de política fiscal, que, a su vez contempla los fines del Derecho Tributario para el ente público, siendo estos la cobertura de los gastos públicos, redistribución de riqueza y la generación de incentivos para la inversión en la economía del país en todas las actividades productivas. (Art. 285 de la CRE).

Asimismo, los delitos tributarios en el Ecuador se gradúan según la magnitud de incidencia que estas conductas provocan. En este caso, desde el numeral primero al undécimo, son inconductas que, en su mayoría tienen que ver con la desatención a los deberes tributarios adulterando, desinformando y falsificando, reportes, registros, declaraciones, entre otras y su verificación conlleva pena de privación de libertad de uno a

deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos. 16. Extienda a terceros el beneficio de un derecho a subsidios, rebajas, exenciones, estímulos fiscales o se beneficie de los mismos sin derecho. 17. Simule uno o más actos, contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal. 18. Exista falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo. 19. Exista obtención indebida de una devolución de tributos, intereses o multas. 20. Utilizar personas naturales interpuestas, o personas jurídicas fantasmas o supuestas, residentes en el Ecuador o en cualquier otra jurisdicción, con el fin de evadir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las penas aplicables al delito de defraudación son: En los casos de los numerales del 1 al 11, será sancionada con pena privativa de libertad de uno a tres años. En los casos de los numerales del 12 al 14, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En los casos de los numerales del 15 al 17, será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena privativa de libertad prevista para estos delitos. En el caso de los numerales 18, 19 y 20 será sancionada con pena privativa de libertad de cinco a siete años. Cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados o pagados, así como en los casos de impuestos que hayan sido devueltos dolosamente, superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años. Constituye defraudación agravada y será sancionada con el máximo de la pena prevista para cada caso, la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria y acarreará, además, la destitución del cargo de dichos funcionarios o servidores. En el caso de personas jurídicas, sociedades o cualquier otra entidad que, aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de la de sus miembros, de conformidad con lo dispuesto en este Código, serán sancionadas con pena de extinción de la persona jurídica y multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general. Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda, sin perjuicio de la responsabilidad de los socios, accionistas, empleados, trabajadores o profesionales que hayan participado deliberadamente en dicha defraudación, aunque no hayan actuado con mandato alguno. En los casos en los que la o el agente de retención o agente de percepción sea una institución del Estado, la o el funcionario encargado de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos percibidos o retenidos al sujeto activo, además de la pena privativa de libertad por la defraudación, sin perjuicio de que se configure un delito más grave, será sancionado con la destitución y quedará inhabilitado para ocupar cargos públicos por seis meses.

tres años. Seguidamente, los casos señalados entre el numeral duodécimo y decimocuarto, tiene que ver con la adulteración de comprobantes de venta y tendrán la misma pena que los anteriormente indicados. Después, desde el número decimoquinto al vigésimo se detallan hechos que engañen acerca de cifras económicas que inciden directamente en el cálculo del importe del impuesto y, en definitiva, aquellos actos que desmedren parte o la totalidad de la cuantificación de la obligación tributaria material. Por la realización de estos ilícitos, la pena va de cinco a siete años, llegando, en ciertos casos a llegar a los diez años, siendo estos los más graves considerados por el legislador.

En igual forma, el COIP, contempla los delitos que son considerados atentatorios contra la administración aduanera; entre los cuales, se encuentran conductas que buscan el no pago de los importes económicos en respecto de mercancía que ingresa al país y la simulación de actos para la obtención de beneficios económicos,³⁵ entre otros.

3.2. Principios del derecho tributario sancionador (potestad sancionadora)

3.2.1. Legalidad y Tipicidad

El principio de legalidad bajo el marco de la potestad sancionadora no difiere de la legalidad como principio del Derecho Tributario y, en general, de la legalidad en todas las disciplinas jurídicas. “Este principio refiere que las (sic) tanto las infracciones como las sanciones tributarias deben estar previamente definidas o establecidas en la ley o norma de rango similar.” (Pacci, 2010, pp. 394 – 395)

Si se trata de legalidad, invariablemente se deberá dedicar una línea sobre la reserva de ley, especialmente en lo concerniente a sobre si, en este caso, las sanciones, se sujetan a

³⁵ COIP (2014): Art. 299.- Defraudación aduanera.- La persona que perjudique a la administración aduanera en las recaudaciones de tributos, sobre mercancías cuya cuantía sea superior a ciento cincuenta salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con pena privativa de libertad de tres a cinco años y multa de hasta diez veces el valor de los tributos que se pretendió evadir, si realiza cualesquiera de los siguientes actos: 1. Importe o exporte mercancías con documentos falsos o adulterados para cambiar el valor, calidad, cantidad, peso, especie, antigüedad, origen u otras características como marcas, códigos, series, modelos; en el presente caso el ejercicio de la acción penal no depende de cuestiones prejudiciales cuya decisión compete al fuero civil. 2. Simule una operación de comercio exterior con la finalidad de obtener un incentivo o beneficio económico total o parcial o de cualquier otra índole. 3. No declare la cantidad correcta de mercancías. 4. Oculte dentro de mercancías declaradas otras mercancías sujetas a declaración. 5. Obtenga indebidamente la liberación o reducción de tributos al comercio exterior en mercancías que según la Ley no cumplan con los requisitos para gozar de tales beneficios. 6. Induzca, por cualquier medio, al error a la administración aduanera en la devolución condicionada de tributos. 7. Sobrevalorar o subvalorar, por cualquier medio, el valor de las mercancías.

una reserva de ley absoluta y/o relativa. Se retrotrae la discusión ya citada en cuanto a los puntos a favor y en contra, que conlleva a que se entienda a la reserva de ley como absoluta o como relativa. Sin perjuicio de lo anterior, en aras de que se trata del ejercicio del *ius puniendi* del Estado, se sugiere que la reserva de ley, para la creación, modificación y extinción de sanciones se atenga a una de tipo relativa y siempre tendiente a que, en la medida de lo posible, siempre se agote la redacción de la conducta sancionada en la ley y que los reglamentos solo se reduzcan a viabilizar la actuación de la Administración en el ámbito sancionador. En este preciso aspecto, el autor se apoya en los dichos aportados por Zornoza & López (2008, p. 1943);

(...) por lo que la reserva de ley sancionadora se define como “tendencialmente absoluta” para entenderla satisfecha cuando la ley realiza las elecciones fundamentales respecto del tipo de conducta prohibido, el bien jurídico protegido y la sanción aplicable, limitándose el reglamento a una aportación técnica, de concreción de un supuesto de hecho perfectamente individualizado en su desvalor jurídico.

Por otro lado, el principio de tipicidad se constriñe en que la infracción se encuentre plenamente descrita en la norma, sin dejar con espacios abiertos, en blanco o cláusulas de extensión analógica y que sean suplidos por el Fisco cuando se trate de imponer una sanción al sujeto pasivo responsable de la violación de cualquier norma tributaria.

El subprincipio de tipicidad o taxatividad constituye una de las manifestaciones o concreciones del principio de legalidad respecto de los límites que se imponen al legislador penal o administrativo, a efectos de que las prohibiciones que definen sanciones, sean éstas penales o administrativas, estén redactadas con un nivel de precisión suficiente que permita comprender sin dificultad lo que se está proscribiendo bajo amenaza de sanción en una determinada disposición legal. (Pacci, 2010, p. 396)

En virtud de lo cual, la tipicidad no solo infiere a la precisión de la narración en la norma de la infracción y, por consiguiente, de la sanción tributaria, sino que en fin, consiste en que el sujeto potencialmente sancionado sepa, previo a la posibilidad de una sanción, pleno conocimiento de las conductas prohibitivas y, por tal, sepa adecuadamente alejar su conducta de aquellas pertenecientes a la norma. Es así como, Mogrovejo (2011, p. 36) arguye que:

Al efecto, es necesario que los sujetos conozcan a ciencia cierta cuáles conductas serán consideradas infraccionales o delictivas antes de realizarlas, pues, si ello no fuera así, la actividad desplegada no podría ser objeto de reproche debido a la inexistencia de norma que pusiera en su conocimiento que su realización le traería aparejadas consecuencias.

Lo cual, impera en consecuencia del aforismo de la legalidad que versa que no hay sanción, así como no hay tributo, sin norma previa que imponga dicha obligación fiscal o represiva. Por tal, sin aquella obligación sancionatoria no es parte del derecho positivo en forma de ley, no esta descrita a plenitud y no existe al momento de evidenciarse en la realidad dicha acción u omisión, no es susceptible de imposición.

3.2.2. *Non bis in ídem*

El principio de Non Bis In Ídem que, en su conocida acepción significa que no se puede juzgar por la misma causa dos veces, es un principio también limitador de la potestad sancionadora tributaria del Estado, en la medida en el ordenamiento jurídico es diverso pero a la vez uno solo y en cuanto a que el poder punitivo del Estado es uno solo, conlleva a que la infracción tributaria pueda ser objeto de una medida represiva del Estado por una sola vez; a través de lo cual, si una infracción tiene una tipificación penal, esta conducta deberá tener su consecuencia jurídica en ese ámbito pero, tal hecho, excluiría una sanción de carácter administrativo.

Es decir, si la Administración buscare añadir una medida represiva al gestor de la infracción ya habiendo una sentencia condenatoria, emitida por los jueces y tribunales penales, estaría actuando en contraposición del principio de no doble juzgamiento. De esta manera los sostiene Zornoza & López (2008, p. 1952) cuando señala que el principio de *non bis in ídem* “excluye la posibilidad de que un mismo hecho sea sancionado en la vía penal y en la administrativa (...)”

Pero, ¿por qué habría de superponerse la jurisdicción de lo penal ante la gestión de la Administración, siendo esta facultada también para buscar la represión administrativa de actos u omisiones que merecen una sanción? Según Zornoza & López (Ibídem.) esto se explica en torno a que existe una doble faceta del principio de *non bis in ídem*; la primera, la material, el principio de no doble juzgamiento se concibe como derecho fundamental,

mediante el cual, se trata de una garantía del ciudadano frente al poder punitivo del Estado ya que evita la pluralidad de sanciones frente a un mismo hecho; de lo contrario, habría una actuación desproporcional del *ius puniendi* público; y, la segunda faceta, tiene relevancia en cuanto a la preferencia que tiene la autoridad judicial penal por sobre la Administrativa en aquellos casos en los que la conducta causante de la sanción se encuentre incorporada a un tipo penal.

Lo cual, resulta prudente y lógico, puesto que si la infracción ha sido considerada de alto interés para que sea reprimida, el legislador ha visto la necesidad de que su consecuencia no quede en el ámbito administrativo sino que es necesario para la sociedad que dicha conducta adquiera un rango delictual para que la responsabilidad que recaiga sobre el culpable sea penal; por tal motivo, afín al principio de *non bis in ídem*, se respeta el interés que ha tenido el legislador para que la sanción sea penal pero también se respeta la proporcionalidad del Estado en sus actos, así como los derechos y garantías de los ciudadanos para sobre ellos no recaigan pluralidad de consecuencias jurídicas que tiene como causa un solo hecho ilícito.

Ahora bien, según Martínez Lago & García de la Mora (2010), es correcto que la jurisdicción de lo penal se encuentre en preferencia en relación a la Administrativa, pero tal condición se puede someter a la revisión de dos supuestos que eventualmente podrían suscitarse. El primer caso tiene que ver con qué pasaría si la investigación o juicio penal considere que los elementos del delito no se han configurado a plenitud, por lo cual, la investigación se desemboque en la abstención de formulación de cargos o, en el juzgamiento penal, los tribunales competentes en razón de la materia, emitan una providencia que resulte en la ratificación de inocencia del procesado. Lo que sucedería es que la Administración Tributaria levantaría la suspensión del proceso sancionador que llevaba en contra del culpable de la infracción y, de ser el caso, podría resolverse sancionar al mismo pero, como es lógico, ya no penalmente sino dentro del marco administrativo. El segundo caso, presenta mas complejidad del primero y se basa en el supuesto de lo que pasaría sí la jurisdicción penal llega tarde a la imposición de una pena ya que la Administración le previno en el conocimiento y su sanción ya paso en firme. En estos casos, la tesis del autor, en aras del principio de no doble juzgamiento, se traduce en que los jueces y tribunales de lo penal deberían abstenerse de resolver una causa de este estilo ya que estarían provocando

pluralidad de sanciones invocando una misma conducta. No obstante, esta no es una teoría pacífica en la doctrina puesto que, por otro lado, se estaría dejando de observar la consecuencia jurídica constante en el tipo penal.

3.2.3. Irretroactividad y Retroactividad de la Sanción

Por regla general, en el Derecho, es una garantía de los ciudadanos que las normas sea irretroactivas; lo que quiere decir que, las obligaciones contenidas en las normas jurídicas no pueden ser aplicadas por actos o hechos que sucedieron con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha norma. La potestad sancionadora no escapa a la extensión de este principio ya que su significancia se remite no solo a un principio en sí mismo, sino que, su aplicación, permite la realización de otra máxima que es la de la seguridad jurídica y de legalidad.

No obstante, existen ciertas reglas que, en casos específicos, la irretroactividad se quiebra y da paso a la retroactividad. En el Derecho Penal, la retroactividad de la norma es una de las manifestaciones del principio de favorabilidad al reo, según la cual, se puede procesar a una persona inculpándolo de un delito que resulta mas favorable a pesar de que dicha norma entró en vigencia con posterioridad al cometimiento del ilícito. Entonces, según este ejemplo sacado del Derecho Penal, se establece la justificación de por qué existen casos en los que está legalmente admitido que opere la retroactividad de las normas y, esto es, por la favorabilidad.

Se comentado que la potestad sancionadora y sus respectivos principios, comparten varias similitudes del Derecho Penal; por lo tanto, este es uno de los puntos donde la identidad del Derecho Tributario Sancionador y el Derecho Penal, presentan similitudes; debido a que, la generalidad de la regla de irretroactividad de las normas se rompe en el momento en el cual se considera admisible que, exista apertura al reconocimiento de la retroactividad de las leyes, en la medida en la que tal acto permita la favorabilidad del ‘reo’ o culpable de la infracción, bajo el marco del Derecho Tributario Sancionador.

El derecho penal (y el Derecho administrativo sancionador) ha de expresar en cada momento histórico el orden de valores existentes en una sociedad y que considera dignos de protección jurídica. Un cambio respecto de esos valores implica la evolución y sustitución de las normas. Esto es, precisamente, lo que permite explicar la irretroactividad de las normas

sancionadoras y la retroactividad de la norma más favorable como excepción al principio de irretroactividad. De modo que, si una determinada conducta no tiene desvalor no tiene reproche social y, en consecuencia, no se puede castigar. El Estado ya no tiene interés en castigar esa conducta o tiene interés en castigarla mas benignamente. (Fuster Asencio, 2001, p. 58)

A saber, sí la sociedad legítima el actuar del poder punitivo del Estado, como una medida de represión que busca el restablecimiento del orden jurídico por medio del sometimiento al responsable de una inconducta; es también legítimo que se acepte que, en ciertos casos, la búsqueda imperiosa de castigo se merme en fin de una convicción social y jurídica de que dicha conducta ya no resulta tan gravosa como en el pasado o que es gravosa pero no en la medida que lo era. Por consiguiente, sí una norma posterior ha reformado una anterior y su cambio se ha dado en un sentido ya no castigador o, en el mismo sentido, pero en menor medida, las condiciones se prestan para que se abra el candado de la irretroactividad y se establezca una sanción o la absolución de la misma en aras de la retroactividad de la norma. Todo esto, en el sentido de que la propia sociedad ya no encuentra el fundamento del cual se regocijaba para punir una determinada conducta.

3.2.4. Culpabilidad y personalidad de la sanción

En lo que respecta al principio de culpabilidad y personalidad de la sanción en el Derecho Tributario, se puede afirmar que, sí en los principios mencionados era evidente la similitud e, incluso, adopción de los principios de la ciencia penal; ahora, tal circunstancia será aún mas notoria puesto que, se puede decir que la personalidad y culpabilidad de la sanción tributaria comparte muchas particularidades con la doctrina del Derecho Administrativo Sancionador y del Derecho Penal, como tal. Como lo menciona Iván Pérez Jordá, (2016, p. 479) “la sanción tributaria cabe incardinarla como subespecie de las sanciones administrativas, equiparables, en su estructura y finalidad a las penas delictuales, si bien en aquel caso con consecuencias económicas de naturaleza personalísima, cuyo único sujeto puede serlo el infractor sancionado, único obligado a pagarlas.”

En ese contexto, por un lado, existe la culpabilidad de la sanción es el principio mediante el cual se restringe la actuación de la Administración Tributaria, en el ejercicio de

la potestad sancionadora, en su afán de imponer consecuencias jurídicas que ataquen un hecho que ha menoscabado el orden jurídico. Dicho principio envuelve máximas como libertad, presunción de inocencia, dignidad, entre otros. Es así como el tratadista César García Novoa (2000), ilustra magistralmente sobre el principio de culpabilidad, bajo el marco de las sanciones tributarias. El autor empieza su análisis al principio de culpabilidad remitiéndose al postulado de que ‘todo injusto debe ser la realización voluntaria de una lesión o puesta en peligro del bien jurídico protegido’; es decir, cualquier hecho que contravenga el ordenamiento jurídico y, por ende, los derechos de personas u entidades del colectivo social, debe presuponer un elemento subjetivo para que se pueda configurar una posible sanción en contra del agente del hecho nocivo. El elemento subjetivo de dicho acto necesariamente infiere a que el cometimiento del hecho dañoso conlleva una intención de cometerla, siendo esta intención -eminentemente humana- dolosa o culposa. En virtud de lo cual, se deduce que aquella persona que comete un daño, es consciente que lo está haciendo y el producto de dicho acto u omisión encuentra su causa en la voluntad. Lo que puede variar se rige en cuanto a saber si dicha conducta fue provocada u ocasionada por el descuido del autor. En consecuencia, no puede haber una sanción que sea aplicada en respecto del que, por dolo o culpa, ha participado en el cometimiento de un daño o injusto. La culpabilidad, entonces, se vincula a la libertad, puesto que toda persona debe ser libre para ejecutar los actos o contratos que considere adecuados según su introspección y, de ser el caso, de que haya cometido ilícitos, éste será responsable por las consecuencias que deban pesar sobre él. Precisamente porque el fue culpable de los mismos. A su vez, la libertad se asocia con la dignidad humana, puesto que, la libertad es uno de los derechos trascendentales de las personas en cualquier ordenamiento constitucional que replique el Estado de Derecho.

Ahora bien, ¿qué sucede con la responsabilidad objetiva? Pues, hablar de que es imprescindible que el elemento subjetivo de la sanción acompañe a cualquier proceso sancionatorio dirigido contra un individuo significa que, en estos casos, la responsabilidad objetiva no tiene cabida. Cabe recordar que, la generalidad en la responsabilidad -incluye también a la responsabilidad de las sanciones- es la norma general y solo en ciertos casos, por orden expreso de la ley y por ser situaciones en las que la actividad que se desarrolla (aeronáutica, hidrocarbúrica,...) o los daños que se buscan la inmediata reparación por la magnitud del injusto que cuyo daño provoca (ambientales); a pesar de que, se considera que todo aquel acto u omisión que contravenga o vulnere el deber de contribuir y, como tal, se

busque o no se tenga la debida diligencia para saldar las deudas tributarias o deberes formales que permiten la recaudación de la obligación tributaria material, constituye un hecho gravoso a la sociedad y, por consiguiente, aquel que lo cometió debe ser responsable de las debidas sanciones, en respeto al Estado de Derecho, libertad y, como es lógico, principio de culpabilidad; así lo expresa Bravo Cucci (2013, p. 98) al citar a Gamba Valega, al decir que “un sistema de responsabilidad objetiva en materia sancionadora tributaria (...) vulnera garantías y derechos fundamentales (...).” Asimismo, sobre la responsabilidad objetiva, el autor Martínez Lago & García de la Mora (2010, p. 518), prevé que “lo que no puede castigarse son aquellos hechos que no revelen siquiera una mínima culpa, pues de lo contrario nos situaríamos en el campo de la responsabilidad objetiva.”

Adicionalmente, los regímenes de sanción se deben manejar bajo la generalidad de la responsabilidad en su sentido subjetivo y no lo contrario; lo cual, también permite la permanencia del principio de inocencia, puesto que la carga de la prueba recae sobre la administración para probar el hecho daños y su perpetrador. De esta manera, los sostiene Calvo Vérguez (2011, p. 05) puesto que sostiene que:

El principio de culpabilidad en la comisión de infracciones tributarias se encuentra íntimamente relacionado con el principio de presunción de inocencia que ampara al presunto sujeto infractor, de manera tal que éste no tiene que probar su inocencia (ausencia de culpabilidad), siendo la Administración la que ha de probar su culpabilidad, si bien en cualquier grado de negligencia.

Fuster Asencio (Ibídem) en razón a los presupuestos esgrimidos en este acápite, supo sintetizar las nociones de cuando el responsable de las sanciones es culpable. En primer lugar (i), se encuentra la capacidad para ser culpable, lo cual se relaciona con la capacidad legal que tiene un sujeto de derechos para ser considerado imputable; es decir, el incapaz legal, no podría ser culpable y, por consiguiente, sujeto de sanciones. Después, para que una persona o entidad deba ser considerada como culpable, debió haber tenido conocimiento (ii) del hecho u acto que provocaría el daño al Derecho Positivo, en este caso, el Derecho Tributario; en tal virtud, el sujeto sancionado debió conocer la magnitud de la antijuridicidad que su comportamiento importaba. Y, en tercer orden (iii), se encuentra la exigibilidad de la Administración para hacer efectivo un reproche a un determinado comportamiento; lo cual,

infiere a que el Fisco debe actuar en debida consonancia con la realidad a la que se atienen los actos del presunto sancionado. No puede exigir ‘actos heroicos’ del responsable de la sanción ni inobservar los actos mas negligentes del mismo.

En igual medida, el autor García Novoa (2000) manifiesta que el principio de personalidad de la sanción es la contra cara del principio de culpabilidad, en cuanto tienen similitudes conceptuales pero que el primero se identifica con la individualización del responsable de la sanción. Es decir, la sanción aplicada al culpable no puede ser objeto de traslación; ya que, la represión debe recaer sobre aquel que produjo el injusto. La sanción se arremete en contra de un hecho propio.

Mogrovejo (2011, p. 38) se alinea a la cavilación previa y obtenida del autor García Novoa, y, por ende, indica que:

Por su parte, el principio de personalidad de la pena obliga que la sanción sea exigida exclusivamente al sujeto que ha cometido la infracción tributaria y en los grados de responsabilidad que se presenten, sea como autores, cómplices o encubridores. La pena no puede proyectarse o ser extendida a otros que, no sean los que incurrieron en el cometimiento de la infracción y en los grados citados, los que son tomados por la legislación tributaria conforme el profuso desarrollo generado en materia penal.

A saber, la personalidad y culpabilidad son dos principios que existen en correlación uno del otro y, a su vez, son principios que en gracia a la “(...) unidad ontológica de los ilícitos penales y administrativos y las sanciones y las penas, la responsabilidad administrativa (...)” (Fuster Asencio, 2001, p. 86) presentan extensiones de identidad dadas por el Derecho Penal y el Administrativo Sancionador. La culpabilidad, como principio limitador de la potestad sancionadora, no permite que cualquier persona sea la objetada por la Administración para la imposición de una represión punitiva; es decir, para que una persona deba soportar el castigo proveniente del orden jurídico se debe justificar la voluntariedad, dolosa o culposa, que aquel presunto culpable evidenció para la provocación del daño del que es dueño. Y, en consecuencia, del principio de culpabilidad, se erige el principio de personalidad de la pena, en virtud del cual, la culpabilidad es intransferible ya que, dicho acto, se constituiría como un desmedro al principio de culpabilidad en tanto se

eliminaría el elemento subjetivo de la conducta, dolo y culpa, y, se impondría la sanción de un injusto a quien no exteriorizó su voluntad para cometerlo. Además de que, la sanción busca una prevención individual y general, en cuanto a la aplicación de sanciones ya que propende a que el sujeto infractor no reincida en el injusto y en cuanto la sociedad en general observe como el culpable de un daño sufre la consecuencia punitiva atribuida a él.

3.3. Alcance de la sanción tributaria al Responsable Tributario

3.3.1. El responsable tributario de sanciones

La denominación de este subcapítulo es clara e induce directamente del tema a tratar. Tema que, por cierto, ya ha sido objeto de por lo menos alguna ligera mención dentro de todas las temáticas que se ha recogido y que, son necesarios teóricamente, para sostener y edificar los argumentos necesarios para que la presente disertación cumpla el fin al que se encuentra convocada y que lo justifica.

Ahora bien, es preciso realizar un estudio sobre el alcance que pueden tener las sanciones tributarias al sujeto pasivo de la obligación, en el contexto de la repercusión que tiene el responsable como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y, paralelamente, de las implicaciones que conlleva la aplicación de la sanción tributaria que se encuentra debidamente justificada. Concretamente, se debe partir el análisis bajo la premisa de sí cabe o no la extensión de las sanciones tributarias al responsable.

La doctrina expresa, casi al unísono que, únicamente se pueden aplicar sanciones al responsable tributario a causa de la participación del responsable en el hecho que generó la posibilidad de que la Administración Tributaria puede hacer ejercicio de su facultad sancionadora y aplicar una medida punitiva en contra de, en este caso, del contribuyente y del responsable. Por consiguiente, cualquier otro tipo de situaciones que se concatenen en la aplicación de sanciones al responsable por un hecho ajeno, esto es, alguna obligación material o formal del contribuyente, sin que el responsable haya tenido vinculación con la misma, simplemente no es tolerable.

Sobre este tema, Martínez Lago & García de la Mora (1997, p. 107) expone:

El presupuesto de hecho de una sanción tributaria es la comisión de una infracción tributaria tipificada, culpable y punible. Es pues, un presupuesto de hecho distinto al hecho imponible. (...) En cualquier caso se trata de prestaciones claramente diferenciables de la prestación tributaria material o principal, cuya función no es contributiva sino punitiva. (...) El sujeto pasivo de la sanción debe ser el sujeto activo de la conducta infractora, sea autor o partícipe en la misma.

Por su parte, Fuster Asencio, en concordancia con la tesis de que es pernicioso para los sujetos con participación en la relación jurídica tributaria y, en definitiva, con la ciudadanía en general, la aplicación de las sanciones al responsable tributario. Dicho acto, se constituiría como responsabilidad objetiva que elimina el factor subjetivo del hecho ilícito y, como tal, la anuencia de la consideración de culpabilidad del injusto. Al respecto, Fuster Asencio (2001, p. 111) citando a Nieto, sostiene que, “partiendo del principio de personalidad de las penas y sanciones, no se puede hacer responsable a un sujeto por ilícitos ajenos, no se puede disociar la autoría de la responsabilidad.”

Según los dichos del autor César García Novoa (2000), en un determinado momento la legislación española introducía una norma bajo la cual se interpretaba que procedía la aplicación de sanciones al responsable tributario. Dicho precepto, incluso, tuvo sus argumentos a favor, al decir de Novoa, ya que existían teorías que apuntalaban el sentido de que la responsabilidad tributaria, en semejanza, con la responsabilidad civil se podía incorporar a la clásica distinción entre deuda y responsabilidad, de modo que siendo el contribuyente infractor se pudiese admitir la concurrencia de un responsable. No obstante, dicha norma española fue declarada inconstitucional y con toda la razón; ya que la responsabilidad tributaria no pertenece o se asemeja a la responsabilidad civil. Pertenece a la ‘materia sancionadora’ y, por supuesto que, bajo dicha noción, no se puede menoscabar el principio de personalidad y culpabilidad de la sanción.

En virtud de los aprontes hechos por los juristas anotados, la respuesta a la inquietud puesta a consideración al inicio del presente subcapítulo queda corroborada elocuentemente. Esto, como evidencia de que, a sabiendas, de los principios que determinan el campo de acción de la facultad sancionadora del Fisco, se entiende que el Derecho Tributario sancionador, además de ser la institución jurídica que se encarga de incorporar el régimen de disposiciones sancionatorias fiscales también se lo puede considerar como aquella rama

del derecho que, por medio de su estudio e implementación, se encarga de limitar la potestad sancionatoria del Estado. Toda vez que, parte medular de dicha rama, significa la concentración de todos aquellos principios que fungen como freno a la mencionada potestad pública. En consecuencia, las sanciones se someten al principio de legalidad, culpabilidad, personalidad y demás principios que rigen a cualquier sanción tributaria.

El responsable tributario es, efectivamente como se lo ha catalogado, sujeto pasivo de la relación jurídico tributario por hechos ajenos. Lo cual, infiere necesariamente a que, el contribuyente, el titular de dicha obligación a título propio, además de no haber saldado la obligación, pudo haber incurrido en faltas al ordenamiento jurídico que pueden suponer la carga de sanciones. Inclusive, pudo haber satisfecho el contenido de la obligación principal pero aún así, incurrir en cualquier hipótesis normativa constante en alguna sanción tributaria. Sobre la presencia de una conducta que merezca la imposición punitiva, no es necesaria la presencia del responsable, por cuanto, éste estuvo aparte en lo que respecta a la verificación de la capacidad contributiva del contribuyente y de todos los deberes formales que se despliegan de esta. En suma, dichas faltas son provocadas por el contribuyente y mas no por el responsable, en los casos que así se verifique; por tanto, el responsable, no ha tenido nunca la intención dolosa o la negligencia como para haber causado la infracción ya que simplemente no participo de la misma; es decir, no tiene culpa sobre las actuaciones que ha provocado el contribuyente, en el supuesto de que así lo sea. En consecuencia, no es plausible considerar que sobre el responsable deba recaer un peso de forma injustificada en cuanto al principio de culpabilidad de la potestad sancionadora del Derecho Tributario. En igual medida, la sanción incoada contra el responsable, tampoco cumpliría el presupuesto personal inherente a esta, debido a que, se estaría imponiendo un castigo a alguien que no fue el culpable del injusto que lo produce.

Bajo esta línea de argumentos, el autor Iván Pérez Jordá (2016 p. 487), en referencia a una sentencia dictada por el Tribunal Supremo de Justicia de Extremadura de fecha 25 de septiembre de 1998, de la cual se desprende lo siguiente:

Resulta pues necesario que la sanción se imponga a la persona culpable –aún a título de mera negligencia– sin posibilidad de trasladarla a persona en quien no concurra ese elemento subjetivo del ilícito administrativo; menos aun al que de ninguna forma cooperare o diera

ocasión a la ejecución del hecho. Y esa exigencia, como decimos, no está excluida en el ámbito tributario por más que las peculiaridades de sus infracciones y sanciones partan de la atípica integración –desde la óptica del Derecho Administrativo Sancionador– de las mismas en la deuda tributaria haciendo correr a las sanciones la misma suerte procedimental y con las mismas potestades administrativas que son consustanciales a esas deudas.

En corroboración a lo anterior, el autor Martínez Lago & García de la Mora, a forma de conclusión, sentencia:

A nuestro juicio, no deben establecerse supuestos de responsabilidad para prestaciones accesorias de la material o principal, tales como intereses de demora, recargos de diverso cuño por ingresos tardíos, recargos de apremio y sanciones. La naturaleza resarcitoria de un daño que tienen todas estas prestaciones, frecuentemente adornados con tintes sancionatorios – cuando no consistentes per se en auténticas sanciones – pugna con su exigibilidad posible a persona distinta de aquella causante del daño que se pretende resarcir. La doctrina ha visto clara la cuestión con práctica unanimidad por lo que respecta a las sanciones, cuya exigencia al responsable se rechaza en virtud del principio de personalidad de la pena-sanción. Pero no se ha formulado un paralelo, y a mi juicio necesario, “principio de personalidad del daño” que impida resarcirlo a quien no lo ha causado, esto es, que impida extender la responsabilidad de las responsabilidades resarcitorias que comentamos. (Martínez Lago & García de la Mora, 1997, pp. 95 – 95)

En conclusión, el reproche que tiene el responsable en cuanto a la extensión de las sanciones tributarias que se han generado por una conducta a cuenta del contribuyente, es válido. Sin embargo, es destacable sacar a relucir, los casos en los que la extensión de las sanciones es extensible al responsable pero siempre bajo la condición *sine qua non* de que su propia conducta se halle en algún grado de participación del injusto o daño.

En tal sentido, el autor Diego González Ortiz (2002), bosqueja tres posturas sobre la conveniencia y elocuencia jurídica, resultante de la aplicación de sanciones al responsable en las situaciones que en las que se pueda corroborar su participación. Dichas posturas se sistematizan en: (i) Tesis de la extensión de la responsabilidad tributaria de las sanciones; (ii) Tesis de la cotitularidad solidaria de la sanción; y, (ii) Tesis de la distinción entre autoría

y responsabilidad – la cual fue mencionada previamente en una referencia a César García Novoa.

Entonces, sobre la *(i)* tesis de la extensión de la responsabilidad tributaria de las sanciones; lo cual consiste en una sanción fijada para el contribuyente que castiga su participación en el ilícito. Por tanto, el principio de personalidad de la pena no se vería afectado. Ahora bien, el responsable ‘infractor’, no tendría su acción casi natural, como se ha mencionado, a la repetición en contra del contribuyente para resarcirse en vista del patrimonio propio que ha sido reducido. El sustento de esta tesis también se apoya en que, de no imponer una sanción al responsable que colaborado, aunque sea en una porción, de la provocación de un ilícito en contra del ordenamiento jurídico, tendría como resultado la impunidad de una conducta perniciosa y que, cuya atribución, es perfectamente dable por cuanto dicha persona es culpable del acto.

Seguidamente, en relación a la *(ii)* Tesis de la cotitularidad solidaria de la sanción, fundada también en el hecho de que las sanciones que se le impondría al responsable tienen como base la participación de éste, eliminando así cualquier tipo de vulneración al principio de personalidad y culpabilidad de la sanción. De hecho, bajo el contenido de la posición de esta teoría la cotitularidad solidaria de la sanción se produce cuando una persona o entidad subsume su conducta a la hipótesis normativa que nace con la sanción, sin que este sea responsable de la obligación; es decir, un tercero ajeno que no es ni contribuyente ni responsable, solamente es responsable por haber participado del cometimiento de un ilícito. En estos casos, el responsable de la sanción – titular de un hecho propio que solo se relaciona con la infracción tipificada- no tiene ninguna acción de regreso por cuanto sus hechos propios merecen un castigo por parte del Estado.

Finalmente, se encuentra aquella tesis catalogada como la *(iii)* distinción entre la autoría y la responsabilidad; la cual, se constriñe en que la responsabilidad, siendo una institución de la Teoría General del Derecho, es decir, propia de todas las ramas jurídicas y no solo de la Tributaria o, inclusive, Administrativa; por tal, se debería diferenciar las nociones correspondientes a deuda y responsabilidad, según la cual, no se confunde a la persona que está obligada a realizar un determinado comportamiento (deudor) con aquel que esta sometido a las consecuencias del incumplimiento del deudor (responsable). Tal

consideración, en teoría, permitiría que se haga efectiva la extensión de las sanciones al responsable. No obstante, en recuerdo de lo señalado por César García Novoa, la sanción tributaria corresponde a la ‘materia sancionadora’ del Derecho Tributario.

3.3.2. Aplicación de Sanciones al Responsable tributario en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

3.3.2.1. El escenario de la aplicación de sanciones al responsable tributario en la legislación ecuatoriana.

El artículo 321 del C.T.³⁶, determina la responsabilidad por infracciones propias de la materia fiscal y, cuyo contenido, se reduce a dictaminar que la responsabilidad por infracciones es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es decir, sobre este punto la norma del C.T. se adhiere a la tesis doctrinaria acotada con anterioridad y, por ende, al marco delimitado por los principios de la potestad sancionadora tributaria. A su vez, según la norma, dicta que la responsabilidad por infracciones es real en respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de los sujetos infractores; y, las empresas o entidades colectivas o económicas, con o sin personalidad jurídicas son responsables ‘reales’ de la sanción en respecto de los actos de sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias como consecuencia de las infracciones provocadas.

Bajo el amparo de la precitada norma, a pesar de que no consta expresamente, se puede interpretar que la sanción tributaria corre a cuenta personal con el sujeto infractor, en clara referencia al principio de personalidad y culpabilidad de la sanción que, como se debe recordar, representan las dos caras de una misma moneda por la indivisibilidad conceptual que representan sus efectos. El artículo 321 es la norma general aplicable a todas las infracciones, sin perjuicio de que existe una plena diversidad de sanciones impuestas por,

³⁶ Art. 321.- Responsabilidad por infracciones.- La responsabilidad por infracciones tributarias es personal de quienes la cometieron, ya como autores, cómplices o encubridores. Es real, respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes. Por consiguiente, las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus representantes, directivos, gerentes, administradores o mandatarios, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por éstos, en ejercicio de su cargo o a su nombre. Asimismo, son responsables las empresas, entidades o colectividades con o sin personalidad jurídica y los empleadores en general, por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones tributarias de sus dependientes o empleados, en igual caso.

sobre todo, el incumplimiento de deberes fiscales. Esta clase de sanciones abundan en el C.T., la Ley de Régimen Tributario Interno, entre otras normas que, inclusive no son propiamente de materia tributaria. Entre una de estas normas, se encuentra el ya citado artículo 45 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y que prescribe lo siguiente:

Art. 45.- Responsabilidad. - Los operadores y el administrador de la Zona Especial de Desarrollo Económico serán solidariamente responsables respecto al ingreso, tenencia, mantenimiento y destino final de toda mercancía introducida o procesada en las zonas autorizadas, y responderán legalmente por el uso y destino adecuado de las mismas. La responsabilidad solidaria establecida opera sobre las obligaciones tributarias aduaneras incumplidas, y sobre las sanciones pecuniarias que se impongan por infracciones cometidas, reconocidas en este Código y en su Reglamento de aplicación. (el subrayado no corresponde al original)

De la norma del COPCI se colige una disposición que entra en colisión, por lo menos a primera vista, con el artículo 321 del Código Tributario, toda vez que la presente norma del COPCI, manifiesta expresamente a que la responsabilidad de los operadores y administradores de las ZEDE, además de ser responsables tributarios de las obligaciones tributarias que se verifiquen del ingreso, tenencia, mantenimiento y destino final de la mercancía ingresada y procesada en el espacio físico delimitado para la ZEDE con fines aduaneros, también serán responsables de las sanciones pecuniarias de infracciones cometidas en virtud de las actividades antedichas.

La repercusión de lo que conlleva esta norma, al disponer expresamente que los responsables tributarios según los términos del COPCI, sean objeto de la potestad sancionadora tributaria contraviniendo, en primer lugar, el artículo 321 del C.T. que, como se ha aludido reiteradamente, no señala expresamente la prohibición o exclusión del alcance de las sanciones al responsable tributario de la obligación material pero infiere a que el responsable de las sanciones, lo es de manera personal, en respecto de los sujetos que la cometieron, ya sea como autor cómplice o encubridor y, de forma real, sobre las personas jurídicas, entes colectivos, empresas, negocios, entre otros, en respecto de los administradores, presidentes, directivos y, en general, las personas que a través de sus

representadas, cometieron el daño. Lo cual, necesariamente conduce a cuestionarse si la norma del C.T., hace referencia a la responsabilidad de sanciones, es decir, aquella se produce en virtud de que un tercero acopló su conducta específicamente a la hipótesis normativa de la sanción como tal, según la teoría de la cotitularidad de la sanción, abordada en el anterior subcapítulo o, sí hace referencia a la responsabilidad de la obligación tributaria material, por lo cual, resultaría inadmisibles la extensión de las sanciones al responsable, puesto que la relación diferiría completamente con el primer supuesto a consideración, mediante el cual resulta lógico que la sanción es personal ya que si no hubiera existido algún tipo de participación de un tercero en el cometimiento de un ilícito, la obligación de éste, simplemente no existiría nunca.

Así es como, el artículo 321 del C.T., puede ser objeto de interpretaciones que pueden colocarse en las antípodas de su significancia cada una. Y, dicho inconveniente, no podrá ser subsanado hasta que exista una resolución de la Corte Nacional de Justicia, mediante la cual interprete el sentido de la misma o, en su defecto, hasta que dicha norma sea reformada en el legislativo. Pero, hasta dicho momento, la situación de poca claridad subsistirá dando paso a la ambigüedad en cuanto a la verdadera interpretación de la norma.

Por otro lado, el artículo 45 del COPCI, si no tiene ningún tipo de oscuridad que conlleve a una interpretación múltiple, sino que, mejor dicho, la norma es absolutamente clara al facultar a la Administración Aduanera para que pueda imponer sanciones en contra del responsable tributario. Pero, como se había sugerido, tal disposición absolutamente clara y que no da paso a ningún tipo de ambigüedad, se presta a lo que, al entender de la doctrina, resulta un irrestricto perjuicio de la naturaleza misma de la figura de la responsabilidad y de los principios de la potestad sancionadora tributaria que, elementalmente indica, que una persona solo puede ser sujeto de la imposición de una sanción cuando se pruebe la culpabilidad de esta.

De este modo, una persona puede ser obligada a pagar una sanción en concepto de infractor si ha *realizado, o participado materialmente*, de modo *culpable* una acción u omisión típicamente antijurídica, y no a mero título de obligado al pago de la consecuencia económica (multa) ajena, por lo que un importante sector doctrinal defiende la posibilidad de que la responsabilidad tributaria se extienda a las sanciones, siempre que el responsable⁸⁴ tributario

participe en la realización de la acción material tipificada como infracción tributaria. (Pérez Jordá, 2016, pp. 482 – 483)

A saber, resulta totalmente improcedente que la norma tributaria que, por antonomasia, regula el alcance de las sanciones para el responsable tributario, no es clara en la medida de que no se podría tomar una postura determinante sobre sí dicha disposición atiende a los responsables tributarios como tal o solo a los responsables de las sanciones, en casos de pluralidad de los mismos. Es decir, la norma requiere de una aclaración prolija para que exista la mínima certeza necesaria para que el ordenamiento jurídico ecuatoriano sea unívoco en cuanto a la definición del alcance de las sanciones tributarias. Y, por ende, se debería regularizar todo el ordenamiento jurídico ecuatoriano en materia tributaria una vez se haya definido con claridad y sin dejar espacios a ambigüedades. La uniformidad del ordenamiento jurídico, permitirá, por ejemplo, conducir a la extinción de la norma del COPCI mediante la cual los operadores y administradores de las ZEDE con fines aduaneros, por su calidad de, ellos si, responsables tributarios, puedan ser objeto de la imposición de medidas represivas sin que se cumplan las mínimas garantías de un Estado de Derecho, como lo es la libertad, la culpabilidad y personalidad.

3.3.2.2. Análisis de fallos jurisprudenciales de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia sobre el pago de multas al agente aduanero como responsable tributario.

3.3.2.2.1. Fallo 181 – 2009 de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

a) IDENTIFICACIÓN DE LA PROVIDENCIA

Expediente de Casación No. 181 – 2009

Registro Oficial Edición Especial 359 de 06 de noviembre de 2012

Corte Nacional de Justicia / Sala Especializada de lo Contencioso Tributario

Fecha: 25 de marzo del 2010

Juicio de impugnación No. 5634-1946-04,

b) PARTES PROCESALES

- Actora: María Teresa Bueno Heredia, Agente de Aduanas; y,

- Gerente del Primer Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.
- Sentencia Recurrída: Emitida por la Tercera Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil

c) HECHOS RELEVANTES

El Gerente General de la CAE emitió el Título de Crédito No. 028000129 en contra de la actora María Teresa Bueno Heredia, a través de la cual, se impone una sanción por una contravención *“que presuntamente cometiere el importador, que la sanción que sustenta el título de crédito No. 028-000129 no fue impuesta al agente de aduanas sino solamente al importador”*.

d) FUNDAMENTOS DE DERECHO

LEY DE CASACIÓN: Causales 1, 2, 3 y 5 del artículo tercero.

CÓDIGO PENAL: Art. 51

CÓDIGO TRIBUTARIO: Artículos 139, 272 primer inciso, 150,

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS: Artículos 120, 92, 88.

CÓDIGO CIVIL: Artículo 1554.

CÓDIGO DE SALUD: Artículo 100.

e) PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico pertinente al análisis de la extensión de las sanciones al Responsable tributaria dentro de la sentencia se relaciona en cuanto a que la actora, la señora María Teresa Bueno Heredia, sostiene *“que la responsabilidad solidaria del agente de aduanas es solo de la obligación tributaria como lo establece el art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas. “Que la solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley” (art. 1554 Código Civil)”* y que la sentencia recurrída se adecúa a la causal tercera del artículo 3 de la Ley de Casación, aún vigente a ese momento, *“por cuanto el art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas establece en forma clara y contundente que el agente de aduanas es responsable solidario de las obligaciones tributarias del importador, más no de las infracciones aduaneras, (delitos, contravenciones o multas) que presuntamente cometiere el importador, que la sanción que sustenta el título de crédito No.*

028-000129 no fue impuesta al agente de aduanas, sino solamente al importador.” Mientras que, por otro lado, la Tercera Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, no se pronuncia sobre la aplicación de la sanción al agente de aduanas, como responsable de la obligación tributaria y se reduce a declarar sobre la legitimidad y firmeza del acto administrativo que dio origen a la imposición de la sanción. “(...) que la emisión del Título de Crédito es conforme a la Providencia GER 0031 del 16 de enero del 2004, suscrita por el Gerente del Distrito de Guayaquil por la suma de USD \$ 1382,90 y que a fjs. 229 se encuentra la copia certificada del Título de Crédito No. 028-000129 que reúne todos los requisitos que determina el art. 150 del Código Tributario, y que proviene de una multa por rectificación de tributos, impuesta por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, por concepto de multa del 10% del valor CIF a la Declaración de Importación No. 1585336 a la que no se acompañó el Certificado Sanitario previo al embarque, lo cual , por vía de Rectificación Tributaria, dio origen a la imposición de la multa del 10% del valor CIF de la mercancía en aplicación del literal e) del art. 88 de la Ley Orgánica de Aduanas.” (el subrayado no corresponde al texto original)

f) ANÁLISIS DE LA CORTE

Previo a resolver la admisión del recurso de casación o no, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, se aferra al contenido de la disposición contemplada en el artículo 120 de la Ley de Aduanas, vigente a la época, y que, en razón de que la norma expresa que el agente aduanero que interviene en el despacho de mercancías es responsable de la obligación tributaria material, sin perjuicio de la responsabilidad penal que corresponda, la Sala, colige que *“la responsabilidad penal no solo significa privar de la libertad a la persona, también es la multa o sanción impuesta, así lo establece el art. 51 del Código Penal que dice: “...Penas comunes a todas las infracciones./.- Multas. 2.- Comiso Especial”*

g) RESOLUCIÓN DEL FALLO

Finalmente, bajo todas las consideraciones pertinentes expuestas sobre el recurso de casación ventilada ante la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ésta resolvió desechar el recurso interpuesto por la actora.

h) ANÁLISIS CRÍTICO

Ahora bien, corresponde realizar un estudio pormenorizado del problema jurídico puesto a consideración de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia para que resuelva sobre el recurso de casación interpuesto por la actora María Teresa Bueno Heredia. Es pertinente aludir a que las normas jurídicas de fondo invocadas por las partes procesales no se encuentran vigentes en la actualidad, en un sentido formal, pero el contenido de las mismas, esto es, la hipótesis normativa y la consecuencia jurídica, si tiene presencia bajo el recogimiento que hicieron de estas nuevas codificaciones legales. Este es el caso del artículo 120 de la derogada Ley de Aduanas³⁷ que incorporaba a su texto un contenido idéntico al artículo 227 del COPCI. Con la única salvedad que, en la parte final, la norma vigente incorpora el texto “Art. 227 (...) Sin perjuicio de lo expuesto, el agente de aduanas no será responsable por la valoración de las mercancías.” (COPCI, 2010).

A su vez, la Sala hace alusión, al artículo 51 del Código Penal³⁸ que versaba sobre los tipos de penas contempladas en dicha materia del derecho y que contemplaba también a las multas, es decir, aquellas penas que no teniendo una índole privativa de derechos de libertad, también pueden ser impuestas en consecuencia del cometimiento de un delito. Ciertamente, el referido Código Penal se encuentra derogado con motivo de la entrada en vigencia del Código Integral Penal que, dicho sea de paso, también contempla a las obligaciones pecuniarias como modalidades de la pena que dicha norma regula. Es así como el artículo

³⁷Art. 120.- Agente de Aduana.- Es la persona natural o jurídica cuya licencia otorgada por el Gerente General de la Corporación Aduanera le faculta a gestionar de manera habitual y por cuenta ajena, el despacho de las mercancías, debiendo para el efecto firmar la declaración aduanera. El Agente de Aduana tendrá el carácter de Fedatario Aduanero en cuanto que la Aduana tendrá por cierto que los datos que consignan en las declaraciones aduaneras que formulen, guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le deben servir de base, sin perjuicio de la verificación que puede practicar el Gerente Distrital. El Agente de Aduana que interviene en el despacho de las mercancías es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente corresponda. El otorgamiento y suspensión de la licencia de agente de aduana así como sus obligaciones se determinan en el Reglamento de esta Ley. La Corporación dictará las normas que regularán en ejercicio del Agente de Aduanas. (El subrayado no corresponde al texto original)

³⁸ Art. 51.- Las penas aplicables a las infracciones son las siguientes: Penas peculiares del delito: 1.- Reclusión mayor; 2.- Reclusión menor; 3.- Prisión de ocho días a cinco años; 4.- Interdicción de ciertos derechos políticos y civiles; 5.- Sujeción a la vigilancia de la autoridad; 6.- Privación del ejercicio de profesiones, artes u oficios; y, 7.- Incapacidad perpetua para el desempeño de todo empleo o cargo público. Penas peculiares de la contravención: 1.- Prisión de uno a treinta días. 2.- Multa. Penas comunes a todas las infracciones: 1.- Multas. 2.- Comiso Especial.

69³⁹ de dicha codificación normativa, recoge las penas que son privativas de derechos patrimoniales y, entre ellas, consta la multa.

Justamente, la Sala de la Corte Nacional, apoya su final decisión en cuanto al recurso interpuesto, en que el agente aduanero es responsable tributario de la obligación aduanera que se genere en virtud de su función, sin perjuicio de las responsabilidades penales existentes que pudieran provocarse en virtud de dicha responsabilidad.

Ciertamente, las infracciones tributarias pueden desembocar en delitos penales, sobre todo aquellas que se relacionan con la defraudación tributaria y que se encuentra tipificadas en los artículos 298 y 299 –este último sobre la defraudación aduanera – del COIP, además de las conductas que autónomamente pueden corresponder a un ilícito penal. Esto, como efecto de la premisa de que la potestad sancionadora de la que goza el Derecho Tributario Sancionador, tiene como origen el *ius puniendi* público el cual es una vertiente que cubre a todas las ramas – incluyendo la penal administrativa y tributaria - del derecho que usan la sanción como una herramienta de represión y castigo.

Ahora bien, dentro de la sentencia, la sanción que se quiere aplicar sobre el agente aduanero, presenta una contravención de por medio. La misma que fue provocada por el importador, es decir, el contribuyente, y, en igual medida, no se evidencia ningún tipo de participación del agente aduanero en la comisión de dicha contravención. Adicionalmente, la contravención, acontecida en el proceso, se dio por no haber acompañado, a la declaración de importación, el certificado sanitario previo al embarque, lo cual, dio origen a la imposición de la multa del 10% del valor CIF de la mercancía en aplicación del literal e) del art. 88 de la Ley Orgánica de Aduanas. Es decir, el motivo de la sanción no fue un incumplimiento de una obligación tributaria material, sino un deber tributario secundario o formal, que se encontraba, en ese entonces, en la Ley Orgánica de Aduanas y, por tal

³⁹ Art. 69.- Penas restrictivas de los derechos de propiedad.- Son penas restrictivas de los derechos de propiedad: 1. Multa, cuyo valor se determina en salarios básicos unificados del trabajador en general. La multa debe pagarse de manera íntegra e inmediata una vez que la respectiva sentencia se ejecutorie. No obstante, cuando la persona sentenciada demuestre su incapacidad material para cancelarla en las condiciones antes previstas, la o el juzgador podrá autorizar que su cumplimiento se realice de la siguiente manera: a) Pago a plazos o por cuotas durante el mismo tiempo de la condena. b) Condonación de una parte de la multa si, además, se demuestra extrema pobreza. c) Servicio comunitario equivalente, únicamente en las infracciones sancionadas con penas privativas de libertad de un día a seis meses.

situación, la contravención de tipo administrativa, por no estar recogida en un Código Penal ni desembocar una responsabilidad de esa clase, constituye en consecuencia, una sanción administrativa.

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, se atiene a la disposición del artículo 180 de la derogada Ley de Aduanas pero que aún se mantiene en el COPCI, que se refiere a que el agente aduanero es responsable tributario solidario en lo concerniente al despacho de mercancías, “sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente corresponda.” Según el 120 de la Ley de Aduanas; y, ahora dicha norma se complementa con el siguiente enunciado “sin perjuicio de la responsabilidad administrativa o penal que legalmente corresponda”, según el 227 del COPCI. Por lo tanto, el fallo de la Sala de lo Contencioso Tributario, contiene insubsistencias que colisionan con varios de los puntos especificados en esta disertación. En primer lugar, según el hilvanado de conjeturas propuesta por la Sala el responsable es obligado al pago de una sanción contemplada para una contravención de un deber formal aduanero y, para esto, se basa en que la misma norma aduanera contempla que el agente aduanero será responsable de la obligación tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente le corresponda.

En virtud de lo cual, el fallo atribuye, al agente aduanero, la calidad de responsable de sanciones, específicamente de una sanción devenida de una contravención de un deber formal, por la salvedad que hace la norma aduanera, al manifestar que el agente aduanero es responsable de la obligación tributaria relacionada con el despacho de mercancía, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente corresponda.

En otras palabras, el responsable, según el fallo, está obligado al pago de sanciones tributarias por la responsabilidad penal que eventualmente podría tener y que también contempla sanciones (multas) por el incumplimiento del titular de la obligación tributaria de un deber formal de clase administrativo. Lo cual, no puede ser admisible, en virtud de que el postulado de la Sala tiende a confundir gravemente la naturaleza de la sanción tributaria y la de la sanción penal que a pesar que se originan en el mismo *ius puniendi* del Estado, el presupuesto de hecho de cada una de estas difiere en cuanto a la materia por la que están regulan. Lo cual concluye en que, el fallo considera que las penas privativas del patrimonio de los ciudadanos (Art. 69 COIP) son equiparables a las sanciones que se producen bajo el

marco del Derecho Tributario, soslayando de dicha forma, la autonomía científica del mismo.

Adicionalmente, por el principio de legalidad y tipicidad, las personas y entidades deben tener pleno conocimiento de las infracciones a las que podría estar sometidas y sus consecuencias exactas dependiendo de la naturaleza de la infracción de la que han sido sujetos. De ninguna manera, puede ser que una norma tributaria, conlleve a una responsabilidad penal, en su sanción, si esta no está tipificada previamente dentro de un delito. Eso es lo que sucede, cuando la sentencia de la Sala argumenta que el responsable por estar sometido a la responsabilidad penal que le corresponda de manera general, se le pueda aplicar una sanción que, en el caso, ni siquiera corresponde a una de tipo penal. En concordancia con el artículo 18 del COIP que prevé que la infracción penal en general, es decir las penas privativas de la libertad y como las privativas de derechos patrimoniales es la que se encuentra recogida por dicha norma. Lo cual, conduce a que la responsabilidad penal solo se forma en virtud de una infracción penal que se encuentra recogida en una materia penal.

A lo que la norma se refiere, al decir que el responsable está sometido a la responsabilidad penal que le corresponda, son derivados de los actos u omisiones que éste, en el desempeño de sus funciones, haya cometido, puesto que ya es incomprensible que de esta norma se derive la responsabilidad tributaria de sanciones, menos aún es lógico que también pueda determinar la responsabilidad penal de un sujeto que no ha participado en el cometimiento de un ilícito tributario, administrativo y penal. Por el principio de culpabilidad, dicha situación no corresponde. Entonces, si no puede haber responsabilidad penal en ilícitos en los que una persona no participó, tampoco podría haber lugar a aplicación de sanciones tributarias en el mismo supuesto. Dicha conclusión corrobora la interpretación que se ha hecho del artículo 227, según el cual, se reserva la responsabilidad penal y administrativa del agente aduanero, pero por sus propios actos y no por los cometidos por otra persona. Pues, es impropio que suficiente justificación se encuentre en que una persona, por ser responsable tributaria, sobre esta puedan recaer las todas aquellas responsabilidades que se constituyeron en virtud de los ilícitos provocados por el sujeto del cual ejerce la responsabilidad. Dicho supuesto, no solo que estaría en contra de los preceptos de la

responsabilidad tributaria, culpabilidad, personalidad; sino, del propio Estado de Derecho, como García Novoa⁴⁰ lo señala.

3.3.2.2.2. Fallo 368 – 2010 de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia

a) IDENTIFICACIÓN DE LA PROVIDENCIA

Expediente de Casación No. 368 – 2010

Registro Oficial Edición Especial número 485 de 02 de febrero de 2016

Corte Nacional de Justicia / Sala Especializada de lo Contencioso Tributario

Fecha: 25 de junio del 2012

Juicio de impugnación 0636 – 2009

b) PARTES PROCESALES

- Actora: María Teresa Bueno Heredia, Agente de Aduanas; y,
- Gerente del Primer Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.
- Sentencia Recurrída: Emitida por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil

c) HECHOS RELEVANTES

La actora, María Teresa Bueno Heredia, *“por sus propios y personales derechos, mediante escrito de 29 de abril del 2010 interpone recurso de casación en contra de la sentencia expedida el 29 de marzo del 2010, por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 0636-2009 (5638-1947-04), interpuesto por la recurrente en contra del Gerente Distrital de Guayaquil de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.”* El objeto de la interposición del recurso busca que se revea un “multa por una supuesta contravención, conforme se desprende del texto del título de crédito No. 028-000131, en cuanto a *“la declaración aduanera No. 1606291 no ha anexado y no cuenta con el registro sanitario, ha incurrido en causal de contravención y por tanto, le impuso una multa del 10% del valor CIF al importador Enrique Chang”*. Dicho acto corresponde, a *“una multa proveniente de*

⁴⁰ Op. Cit., p. 85

una rectificación de tributos impuesta por el Gerente General de la CAE en virtud de su facultad determinadora.”

d) FUNDAMENTOS DE DERECHO

LEY DE CASACIÓN: Art. 1, causales primera, segunda, tercera y quinta del Art. 3.

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA FUNCIÓN JUDICIAL: Art. 185 numeral primero.

CÓDIGO TRIBUTARIO: Art. 139 numeral segundo, 272, 150.

LEY ORGÁNICA DE ADUANAS: Arts. 120, 80, 81 y 53.

CÓDIGO PENAL: 1, 2 y 4 del Código Penal.

CÓDIGO DE LA SALUD: Art. 100.

CÓDIGO CIVIL: Art. 1554.

e) PROBLEMA JURÍDICO

El problema jurídico en el cual se centra la resolución del proceso en etapa de casación y, que, en pertinente de estudio en la presente disertación, se relaciona con los argumentos que expone la casacionista, María Teresa Bueno Heredia, quién interpone un recurso de casación, fundado en las mismas características y los mismos hechos que fueron recurridos en Expediente de Casación No. 181 – 2009, pero con identidad subjetiva distinta a la de dicho expediente. En consecuencia, la recurrente dice que se le esta aplicando una sanción indebida, ya que *“la responsabilidad solidaria del Agente de Aduanas es sobre la obligación tributaria y no sobre las sanciones o penas conforme lo señala el Art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas, que nada tienen que ver con las infracciones tributarias señaladas en los Arts. 80 y 81 de la misma ley, que la fuente de las obligaciones solidarias están señaladas en el Art. 1554 del Código Civil.”*

Por su parte, el Gerente del Distrito de Aduanas de Guayaquil, sostiene que *“la Administración aduanera posee la facultad determinadora y que la Resolución GER 1216, fue debidamente motivada y por tanto goza de legitimidad y ejecutoriedad y que ella fue base para la emisión del título de crédito No. 028-000131 relación a que el Agente Afianzado sólo es solidario con el pago de las obligaciones tributarias y no con las sanciones, cita la causa No. 181-2009 que en un asunto exactamente igual, la Sala Especializada de la Corte Nacional señala que la solidaridad también se extiende a las*

multas, por tanto es clara la responsabilidad establecida en el Art. 120 de la LOA, por tanto la sentencia no ha incurrido en la causal 1ra. del Art. 3 como el recurrente lo menciona.”

Entonces, el conflicto jurídico que se pone a disposición de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, para su resolución tiene que ver con el problema de fondo al cual se vincula la presente pesquisa; esto es, la admisibilidad o no de que el responsable tributario, en este caso, el agente aduanero, pueda ser objeto de sanciones derivadas de infracciones tributarias derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria material y/o de deberes formales tributarios y, en atención, a que la sentencia analizada previamente, dentro de un caso con la misma identidad objetiva que éste y, bajo erróneos argumentos jurídicos puestos a consideración en su momento, determinó la extensión de sanciones tributarias al responsable tributario por hechos ajenos.

f) ANÁLISIS DE LA CORTE

Los jueces de la Sala, parten su motivación de la resolución del recurso de casación, desde el *“cuestionamiento central en contra de la sentencia es la falta de aplicación del Art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas, en razón de que la multa se impuso al importador y ella como Agente Afianzado sólo es solidaria con el pago de las obligaciones tributarias y no con las sanciones por contravenciones. Como ya se dijo en un caso exactamente igual al presente (recurso No. 636-2009), el inciso tercero del Art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas, señala: “El agente de aduana que interviene en el despacho de las mercaderías es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente le corresponda”. De la lectura de esta norma, se dijo en aquella oportunidad, se desprende que el alcance de la responsabilidad solidaria del agente de aduana, es respecto de la obligación tributaria aduanera, sin que pueda extenderse a otros ámbitos como es el caso de la multa, que si bien, puede surgir de un acto de naturaleza tributaria, en esencia no es obligación tributaria. Adicionalmente debe considerarse que, es principio clásico y consuetudinario del Derecho, aquel contenido en el Art. 11 del Código Penal, que textualmente reza: “No hay infracción sin conciencia, voluntad y dolo”. Nadie podrá ser reprimido por un acto previsto en la ley como infracción, si el acontecimiento dañoso o peligroso de que depende la existencia de la infracción, no es consecuencia de su acción u omisión.”*

g) RESOLUCIÓN DEL FALLO

La resolución del expediente de casación número 368 – 2010 que en este apartado se analiza y, en consecuencia, de la motivación hecha en la sentencia por la Sala, se aceptó el recurso de casación y, por lo cual, se dejó sin efecto la resolución que determinó la sanción en mención.

h) ANÁLISIS CRÍTICO

La *ratio deciedi* del fallo se resume en la no aceptación de la extensión de las sanciones tributarias al responsable tributario fundamentalmente por el principio de personalidad y culpabilidad de la pena. Lo cual, significa que el *stare decisis* del fallo se separa conceptualmente de la sentencia en la cual se acepta dicho supuesto. Con esta decisión la Sala se apega a los derechos y garantías constitucionales que se relacionan con que “nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley.” Esto, con relación al principio de legalidad de la sanción tributaria, puesto que una ley o un fallo o un acto de potestad sancionatoria, no pueden contravenir el orden constitucional al propender a la imputación objetiva de un daño a un sujeto, sobre el cual, no consta una determinada responsabilidad tributaria, administrativa o penal previamente en la ley o peor aún el traspaso de la responsabilidad tributaria o administrativa a la penal por una infracción recogida en una norma tributaria y que, como tal, pertenece a esa materia. (Art. 76.3, CRE), o que, “se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.” (Art. 76.2, CRE) en clara referencia a que una persona es culpable siempre y cuando se haya demostrado su responsabilidad, esto es por hechos propios, ya sean culpables o dolosos, mediante resolución en firme o sentencia ejecutoriada.

Dichos principios están contemplados en la motivación de la sentencia, por cuanto los miembros de la Sala determinaron que *"la Administración Aduanera de emitir el título de crédito exclusivamente a nombre del importador José Enrique Chang Pérez, sin que conste que se haya emitido otro a nombre de la recurrente, por tanto no cabe extender una solidaridad inexistente"* Es decir, que la ley ni el título de crédito han previsto la extensión

de la responsabilidad solidaria al agente aduanero responsable de la obligación tributaria materia o de los deberes formales. Esto, en concordancia con el artículo 11 del Código Penal, vigente a la época, convocado por los miembros de la Sala y que reza “no hay infracción sin conciencia, voluntad y dolo. Nadie podrá ser reprimido por un acto previsto en la ley como infracción, si el acontecimiento dañoso o peligroso de que depende la existencia de la infracción, no es consecuencia de su acción u omisión.” Mismo precepto que se encuentra recogido por los principios de legalidad e inocencia también recogidas en los numerales primero y tercero del COIP.

A su vez, la sentencia en cuestión, hace un apronte importante sobre la naturaleza de la obligación tributaria, ya que manifiesta “*el alcance de la responsabilidad solidaria del agente de aduana, es respecto de la obligación tributaria aduanera, sin que pueda extenderse a otros ámbitos como es el caso de la multa, que si bien, puede surgir de un acto de naturaleza tributaria, en esencia no es obligación tributaria*”. Esto, en concordancia con lo ya mencionado en esta disertación, y como un elemento muy importante para establecer, en consonancia con la doctrina tributaria, que es absolutamente impropia la extensión de las sanciones al responsable tributario, teoría que tiene como fundamento, que las sanciones tributarias son obligaciones que se desprenden de la obligación tributaria material. Postulado que, peca de impreciso, puesto que la obligación tributaria se concentra, elementalmente, en la imposición de un tributo a una determinada persona por haber manifestado capacidad contributiva gravada por una ley tributaria y, correlativamente, la obligación que confluente de la sanción responde, mas bien, a una naturaleza punitiva del Estado que ejerce su legítima potestad a reprimir un injusto por el solo hecho de serlo. Por consiguiente, el alcance de la sanción tiene como linderos la aplicación de esta a un sujeto infractor que, sobre el cual, se ha probado su culpabilidad o dolo en el hecho perpetrado y, bajo ninguna circunstancia, puede sobre pasar al sujeto mismo de la sanción, aún peor, al responsable tributario que nada tiene que ver con el cometimiento del ilícito.

Dicho presupuesto, en suma, es de importancia ya porque, además de sentar un posible precedente jurisprudencial, aclararía la disposición del Art. 321 del C.T. en cuanto a que la responsabilidad de la que habla es solo la de la responsabilidad por infracciones y no de la responsabilidad tributaria; permitiría la objeción, aún mas contundente, al artículo 45 del COPCI, que, éste si determina expresamente, la aplicación de sanciones tributarias a los

operadores y administradores de las ZEDE con fines aduaneros por su condición de responsables tributarios, norma que, incluso merece una acción de inconstitucionalidad por lo gravedad de su predicamento; y, sobre todo, evitar la reproducción de un fallo tan gravoso como el que se emitió en la sentencia anteriormente esgrimida.

Los miembros de la Sala que resuelve el recurso de casación interpuesto, cita a el artículo 11 del Código Penal, ahora derogado, para invocar el principio que consagra la culpabilidad de la infracción. Lo cual, es aceptable en virtud de que los principios que delimitan a la infracción penal son, por denominación y esencia, los mismos que dirigen la actuación de la Administración en ejercicio de la potestad sancionadora. Pero, se debe manifestar que la coincidencia de identidad de los principios y, en sí de la naturaleza de las infracciones tributarias y penales, no se debe a que se ha extrapolado de la materia penal adaptándolos a las características de la infracción a la materia tributaria, es decir, al Derecho Tributario Sancionador, o que los preceptos que rigen a la sanción tributaria pertenecen a la ciencia penal y que, en lo que respecta a las sanciones tributarias, se debe analizar bajo la luz del Derecho Penal. Realmente, la relación comparte identidad porque tiene un mismo origen, esto es, el *ius puniendi* del Estado que, como se ha dicho reiteradas ocasiones, es un solo poder público que dota de una cualidad sancionadora a todas las disciplinas del derecho. Entonces, en virtud de lo cual, los principios que rige al poder punitivo del Estado, necesariamente deberán contar con similitudes e identidades ontológicas entre las ramas del Derecho que hacen un ejercicio recurrente de dicho poder. Esto, excluye toda posibilidad de que se afirme que el Derecho Penal se sitúa en una relación de preponderancia en correspondencia con las demás ramas del Derecho de tipo sancionador. Entonces, se debe advertir que la Sala, no hace mal en citar una norma que rige dentro del Derecho Penal que, a la postre comparte una misma naturaleza con la sanción tributaria, pero eso no quiere decir que la infracción tributaria no tenga, a cuenta propia, un dogma relleno de principios que proveen de contenido a la infracción tributaria, en cuanto a su ejercicio y delimitación lega y constitucional.

4. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES

De forma general el tributo no puede existir sin la previa noción de legalidad, capacidad contributiva y cobertura del gasto público.

Legalidad, en el sentido de que los actos del poder público, en este caso deben estar sometidos al contenido previsto por la Constitución y la ley. Bajo lo cual, dichas actuaciones encuentran un marco definido de desarrollo y elimina la discrecionalidad y arbitrariedad de dichos actos. Y, en virtud de que, los tributos deben estar creados por ley, en cuanto a que la creación, extinción, modificación de los tributos están reservadas para el Parlamento, en virtud de que, como máximo órgano público de representación social, se encuentra legitimado para regular aquellos presupuestos básicos y estructurales de una carga impositiva. En sentido estricto, la legalidad es la que permite la estructuración de la ley como la principal fuente formal de las obligaciones tributarias materiales.

Capacidad contributiva, en el sentido de que es el principio que, por sus implicaciones, en respecto de la solidaridad, justicia tributaria, y deber de contribuir, se erige como la máxima fuente material del contenido de las obligaciones tributarias y que su presencia incluso previene a la existencia misma del tributo. Dicha función hace que la actuación del legislador, al crear tributos, se vea delimitada por los presupuestos que hacen de directrices y que tienen como origen la capacidad contributiva. En consecuencia, las principales funciones de la capacidad contributiva son las de dar contenido y legitimar la norma tributaria y delimitar el poder tributario del Estado. A su vez la capacidad contributiva, en un sentido estricto, se convierte en el principal elemento realizador del tributo y de su respectiva conexión con el sujeto individualizado y subsumido en la conducta narrada por el tributo. Esto es, la realización del hecho generador por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y que ha expresado capacidad contributiva gravada.

La cobertura del gasto público, en el sentido de que es uno de los fines prácticos más importantes que busca la imposición de un tributo y, esta adecuado, en la dirección de que el tributo es el recurso económico por excelencia que sirve para satisfacer las necesidades públicas por medio del gasto público. Dicha actuación estatal, significa, en esencia, la redistribución de la riqueza, ya que permite que el Estado pueda solventar su existencia y sus deberes con la ciudadanía.

El principal precepto del Derecho Tributario material es la relación jurídico tributario, puesto que, su denominación permite conglobar todos aquellos elementos importantes que la configuran y corresponder a la verdadera esencia del Derecho Tributario. Es competencia de la relación jurídico tributaria regular todas aquellas relaciones que se generan de la imposición de un tributo, siendo estas la satisfacción de la prestación tributaria material pero también el cumplimiento de todos los deberes que rodean a la satisfacción principal del tributo y, así como también, a las sanciones y detrimentos personales que imponga el Estado ante el incumplimiento. La relación jurídico tributario también determina e individualiza a los sujetos que participan e interactúan en dicha relación, así como las calidades en las que intervienen.

Lo cual, indica que el sujeto pasivo, siendo el ente público acreedor del tributo, puede delegar la potestad recaudatoria a diferentes entidades públicas y privadas (como en los tributos parafiscales) pero que nunca pierde la titularidad del crédito tributario como sujeto activo.

Por el contrario, se encuentra la sujeción pasiva en su naturaleza compleja por las variables que importa en respecto de las personas o entidades que pueden llegar a intervenir pero que el integrante protagónico de la sujeción pasiva es el contribuyente, en su calidad de titular de la capacidad contributiva gravada como máxima característica que la acompaña. Sin embargo, por la necesidad imperiosa del Estado para poder cubrir los gastos públicos a los que está obligado, se estructuran una serie de garantías permitan el cumplimiento eficiente y rápido en lo que respecta a la recaudación de tributos. Por tal motivo, también componen la sujeción pasiva, ciertos sujetos que, no siendo titulares de la capacidad contributiva, se encuentran obligados al pago por un hecho ajeno a su voluntad.

En ese sentido, converge la importancia de la figura del responsable que es una herramienta dispuesta por ley y que tiene como características la no titularidad del hecho imponible que genera el tributo, se ubica 'junto', 'después' o 'en lugar' del contribuyente para soportar el peso de la carga impositiva. lo que da lugar, a las figuras de responsabilidad, solidaria y subsidiaria, y del sustituto del contribuyente como personas o entidades determinadas por ley para que la Administración puede ejercer todos aquellos actos que conducen a la recaudación de un tributo, la naturaleza de la obligación del responsable difiere con la obligación del contribuyente, por el hecho de no ser titular de la capacidad contributiva y por que la fuente formal de la obligación del responsable es una disposición normativa (obligación ex lege) que lo vincula a la obligación del contribuyente pero que cada una esta compuesta por un presupuesto de hecho, uno distinto del otro.

Las características de la obligación del responsable son la accesoriedad y la acción de regreso en contra del contribuyente. En primer lugar, la accesoriedad indica que es posible que la obligación del contribuyente subsista independientemente de la obligación del responsable, pero no es concebible que la obligación del responsable no este precedida por la del contribuyente. Presupuesto lógico pues el hecho generador del tributo se encuentra en la actuación del contribuyente quien da origen a la obligación tributaria pero que, debido a ciertas razones, dicho sujeto no pueda presenciar todo el desarrollo de la relación jurídico tributario desde la determinación hasta la recaudación efectiva del importe económico. Es decir, la obligación del responsable siempre dependerá de la del contribuyente. En segundo orden, la obligación del responsable siempre tiene en cuenta la acción de regreso o repetición en contra del contribuyente, puesto que, a la postre, el responsable ha sido menoscabado en su patrimonio con la causa legal tributaria de su calidad de responsable, la legislación reconoce que ha sufrido un peso al cual es justificado en la garantía de cobro del Estado, le otorga la facultad de resarcirse de dichos dineros mediante una acción civil de reembolso o de repetición en contra del contribuyente.

La accesoriedad y acción de regreso, además de justificarse en su propia existencia, permiten hilvanar sobre que la obligación del contribuyente nunca se desplaza totalmente de la relación jurídica, puesto que es la que da origen a la misma y en virtud de que, al final, puede ser objeto de una acción patrimonial fuente de obligaciones para él y adquirida por la

causa tributaria y su posición fundamental en ella que es la de titular de la capacidad contributiva.

La solidaridad y subsidiariedad son formas en como el responsable interactúa con las obligaciones tributarias materiales o formales que se desprenden de su calidad. La solidaridad significa la ubicación del responsable 'junto' al contribuyente, pero que por las consideraciones doctrinarias dicha ubicación no resulta conveniente puesto que, se la debe entender bajo el esquema de que el titular de la capacidad contributiva no es el responsable, sino el contribuyente y, bajo ningún concepto, resultaría admisible que, el Fisco emita actos conducentes a la recaudación de un tributo sobre el responsable sin siquiera haberse enfocado previamente en el contribuyente. Es decir, en un sentido técnico, la responsabilidad siempre será subsidiaria. Dicho presupuesto permite criticar o inducir a una interpretación favorable para el responsable tributario dentro de la legislación ecuatoriana según la cual esta determina, de manera general que, la responsabilidad tributaria que tiene el responsable en respecto de la obligación del contribuyente es solidaria.

En cuanto a la subsidiariedad, sentido natural y coherente que debe tener la responsabilidad tributaria, es preciso que, previo a que el solidario reemplace al contribuyente fallido, exista de por medio, un acto que ratifique la imposibilidad de hacerlo con el contribuyente o con el responsable solidario, cualquiera que fuere la circunstancia que da origen a dicho antecedente. Y, quedando el contribuyente obligado solo a la acción de regreso que puede emprender el responsable, en virtud de que su patrimonio ya fue objeto de exclusión.

A su vez, también existe la figura del sustituto que se ubica 'en lugar del contribuyente', lo que sugiere que, en la etapa recaudatoria del tributo, el obligado siempre es el sustituto; pues tiene el protagonismo en la relación jurídica tributaria pero se diferencia del contribuyente en que no es el titular de la capacidad contributiva y, por tal, su conducta no fue la determinante para que el tributo nazca y surta efectos jurídicos. Esta figura se encuentra desnaturalizada en el ordenamiento jurídico ecuatoriano en cuanto a la reforma hecha al Código Tributario, de 29 de diciembre de 2014, incorporó a la categoría de responsables la figura del sustituto, lo cual hace que, por las disposiciones ecuatorianas, sea

responsable solidario de la obligación del contribuyente. Noción que entra en conflicto con la identidad ontológica del sustituto en virtud de que su actuación prescinde de la presencia del contribuyente a tal punto que, como se menciona, éste solo acomodó su conducta para la creación del tributo.

Dentro de los casos de responsabilidad tributaria previstos por la legislación ecuatoriana, los mas generales son los descritos por los artículos 27, 28 y 29 del C.T. mismos que han sido situaciones donde converge la calidad del responsable como representante, sucesor y adquirente en diversas relaciones jurídicas contempladas por la norma. No obstante, también existen otros casos de responsabilidad que no necesariamente están previstos por el C.T. Dichos casos son, por ejemplo, la agencia aduanera, los operadores y administradores de ZEDE con fines aduaneros, los Notarios y Registradores de la Propiedad y los obligados legales al pago de una deuda con una institución pública con facultad de autotuela ejecutiva.

Cabe concluir que la obligación jurídica del responsable tributario no es la misma que la del contribuyente, a pesar de que sus prestaciones se presentan como idénticas. La obligación del deudor del crédito tributario se circunscribe a los principios de legalidad, capacidad contributiva y cobertura del gasto público. Su nacimiento se encuentra en la causa fáctica que da lugar a la imposición del tributo. La fuente de dicha obligación se encuentra de manera formal en la ley y de manera material en la capacidad contributiva. Mientras que, por otro lado, la obligación del responsable es puramente ex lege, su causa no es la capacidad contributiva, pero si es un efecto que busca el legislador para la garantía del cumplimiento de la prestación. Lo cual permite que se enfatice en todas aquellas particularidades y características de la obligación del responsable citadas previamente.

La sanción tributaria, regulada por el Derecho Tributario Sancionador y como manifestación del *ius puniendi* del Estado, es aquella medida represiva y castigadora ejercida por el Estado en contrarresto de una infracción. Por ende, la sanción materializa la cualidad coactiva del Estado. Pero, su existencia esta sometida al Estado de Derecho y que de cuya fuente proceden los principios de la potestad pública del estado para sancionar y encuadran su actuación a un definido y delimitado ámbito.

Adicionalmente, la sanción tributaria corresponde a un universo jurídico sancionador mucho mas grande que esta y que esta dotado de la facultad pública del ius puniendi del Estado; el cual dota de características represoras y prohibitivas a todas las disciplinas jurídicas. Es decir, es un solo poder público que dota de una cualidad sancionadora a todas las disciplinas del derecho. Lo cual, infiere a que, tanto el derecho penal, administrativo, tributario, compartan supuestos de la naturaleza de las infracciones, así como de los principios propios del Estado de Derecho que demarcan la actuación de la potestad sancionadora pública.

Las características principales de la sanción en virtud de los principios que la rigen, tienen que ver a que solo pueden ser impuestas por ley (legalidad); son intransmisibles, pues son de carácter personal (personalidad); su vigencia es retroactiva pero dicha generalidad puede ser transgredida en virtud de normas retroactivas que impongan sanciones leves o no lo hagan en lo absoluto; constan de una finalidad represiva, por tal su fin no es, por ejemplo, alimentar las arcas del Estado para la cobertura de gastos públicos; y, debe ser culpable, para lo cual, requiere de la participación dolosa o culpable del sujeto que jurídicamente merece la imposición de una sanción. Lo cual, también conduce a la confirmación del principio de inocencia, puesto que la culpabilidad del infractor debe ser probada.

Así como la obligación del responsable no es la misma que la del contribuyente a pesar de sus similitudes, la obligación que nace de la sanción esta basada en un presupuesto distinto a la obligación del contribuyente y a la obligación del responsable. Dicha obligación sancionatoria contempla sus propios presupuestos y debe ceñir su obligatoriedad al sujeto culpable por sus propios hechos que dieron lugar a la infracción sancionada.

El Ordenamiento jurídico ecuatoriano no contempla adecuadamente el régimen de responsabilidad tributaria en sus normas, en cuanto a su determinación, modalidad y ejecución. Desde el hecho mismo de que impone la solidaridad como medida general de aplicación de la responsabilidad, hasta la oscuridad en cuanto al verdadero alcance de las sanciones que se provocan en una relación jurídico tributaria, permite que existen normas como la 321 del C.T. en donde se asume que la responsabilidad por infracciones es personal pero que no deja claro si es la responsabilidad tributaria o, solamente, la responsabilidad del sancionado. Dicha aseveración se da, en relación a la existencia del art. 45 del COPCI,

mediante el cual, se permite que las sanciones se extiendan al responsable y, dicha norma, señala, expresamente, al responsable de la obligación aduanera (tributaria).

Así mismo, la ambigüedad de las normas ecuatorianas al respecto, dieron paso a que, exista un fallo de la Sala Especializada de lo Contenciosos Tributario que dio lugar a una circunstancia mediante la cual, se hizo pagar una sanción al responsable porque, según el fallo, está obligado al pago de sanciones tributarias por la responsabilidad penal que eventualmente podría tener y que también contempla sanciones penales (multas) por el incumplimiento del titular de la obligación tributaria de un deber formal de clase administrativo. Lo cual, no puede ser admisible, en virtud de que se menoscaban principios constitucionales como lo son el de legalidad y de inocencia. (76.2 y 76.3 CRE).

4.2. RECOMENDACIONES

Por las conclusiones establecidas, se debe recomendar, de manera general y como punto principal del estudio que los poderes públicos en sus estratos jurisdiccionales, ejecutivos y legislativos, adecuen el ordenamiento jurídico ecuatoriano a la determinación de que el alcance de las sanciones tributarias debe agotarse el momento mismo en el cual el sujeto infractor provocó el injusto hacia el orden establecido; esto es, al culpable de los hechos ilícitos. En virtud de que, lo contrario, supondría afectación a derechos, libertades y garantías propias de los ciudadanos y, como también al Estado de Derecho. En consecuencia, se proponen las siguientes recomendaciones:

4.2.1. Reforma parcial a la Constitución de la República:

a) El artículo 300 de la Constitución de la República establece los principios constitucionales, por los cuales, se desarrolla el régimen tributario. La reforma parcial de la Constitución debe incorporar expresamente el principio de capacidad contributiva y legalidad, como principios horizontales que rijan la política fiscal, por cuanto, de esos, se derivan los demás principios del Derecho Tributario.

4.2.2. Reforma parcial al Código Tributario:

a) El Código Tributario (Art. 92) dicta que la determinación de la obligación tributaria presuntiva atenderá al principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos y su realidad económica. A su vez, el artículo 13 del C.T. determina que la norma tributaria se interpretará conforme a su arreglo e incidencia económica; y, el artículo 6 de la norma *ibídem*, señala que los fines de los tributos es la recaudación de recursos públicos para la integración del presupuesto general del Estado. Es decir, la norma tributaria hace claras referencias al principio de capacidad contributiva, en cuanto a la determinación de tributos, interpretación de las normas y también incorpora el fin de los tributos como cobertura del gasto público que, como se ha analizado en el primer capítulo de la disertación, es una de las modalidades de la capacidad contributiva el deber de contribuir de los ciudadanos que nace de la subsunción de la capacidad económica de un ciudadano al presupuesto fáctico de la norma tributaria.

En ese contexto, el Art. 5 del C.T., de los principios tributarios, señala que son la legalidad, generalidad, igualdad y proporcionalidad. A estos, se deberá incorporar expresamente el principio de capacidad contributiva.

b) El segundo inciso del Art. 26 del C.T. debe reformarse en el sentido de que la obligación del responsable en relación con la del contribuyente sea subsidiaria y no solidaria. Cuando por justifica tributaria, la Administración o el Sujeto Activo de los tributos encargado de la recaudación, siempre debe conducir sus actos de cobro siempre en primer lugar al contribuyente. Inclusive, la solidaridad de la obligación del responsable, recordando lo citado por González Ortiz, se debe encontrar en un segundo lugar en respecto de la obligación del contribuyente. Sin embargo, lo propio, por la naturaleza de la obligación del responsable debería ser la subsidiariedad dejando a la solidaridad como un mecanismo excepcional.

c) El numeral tercero del Art. 29 señala a la figura del sustituto del contribuyente como un responsable adicional de la obligación del contribuyente. Dicha norma deberá ser reformada en cuanto a la exclusión del sustituto como una clase de responsable mas e incorporado como una distinta categoría dentro de la sujeción pasiva de la obligación tributaria.

d) Se de incorporar a la redacción del C.T. que la obligación del responsable, a pesar de presentar identidad en cuanto a la prestación, no es la misma que la del contribuyente. Es decir, su presupuesto de hecho es distinto. Así como también que, el presupuesto de hecho de la sanción tributaria, no es la misma que la obligación tributaria del contribuyente y, menos, la misma que la del responsable.

e) El Art. 30 del C.T., del alcance de la responsabilidad, debe incorporar, de manera general a la obligación del responsable y no solo a particularidades específicas de los agentes de retención y percepción. Debe ser reformada también en el sentido de que el alcance de la responsabilidad tiene como límite el cumplimiento de la obligación tributaria principal o de los deberes formales tributarios atribuidos al responsable.

f) El Art. 321 del C.T. establece la responsabilidad por infracciones, señalando que son responsables por infracciones aquellos que la cometieron, ya sea como autores, cómplices o encubridores. Sin lugar a dudas, esta norma se encuentra en consonancia con el principio de personalidad y culpabilidad de la sanción. Sin embargo, deberá reformarse en el sentido de que las sanciones al responsable tributario se las atribuirá por sus propios actos y obligación, no por los actos del contribuyente o que se deriven de la obligación de éste.

4.2.3. Reforma parcial al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones

a) El Art. 45 del COPCI señala que la responsabilidad solidaria de los operadores y administrador de las ZEDES será para el cumplimiento de las obligaciones tributarias aduaneras y sobre las sanciones pecuniarias que se impongan. Esta norma deberá ser reformada en el sentido de que las sanciones a las que se refiere la norma, son aquellas provocadas por el administrador o los operadores de las ZEDE y no por las sanciones que se deriven de la obligación tributaria aduanera.

4.2.4. Desarrollo de Jurisprudencia vinculante en cuanto al alcance de la responsabilidad de la obligación del responsable

Se analizaron dos sentencias emitidas por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional en donde, un mismo problema jurídico, se resolvió de forma

absolutamente discordante el uno del otro. Por ese motivo, la Sala deberá formar una línea argumentativa de sentencias que resuelvan sobre el alcance de la obligación del responsable tributario para que, mediante resolución del pleno, exista una directriz sobre cómo deben fallar los jueces sobre este punto de derecho. Argumentación y motivación que debe ser dada en relación a que la responsabilidad del responsable se agota con el cumplimiento de la obligación tributaria material o de los deberes tributarios formales o secundarios. De tal forma, se evitaría el engorroso supuesto de emitirse una sentencia, como la No. 181 – 2009⁴¹.

BIBLIOGRAFÍA

Libros:

⁴¹ Registro Oficial Edición Especial 359 de 06 de noviembre de 2012

Albaladejo, García Manuel (1960) Instituciones de Derecho Civil. Barcelona: Bosch.

Aguirre, Pamela. (2013) El Principio de Constitucionalidad y Legalidad y la facultad normativa del SRI. Quito: Corporación Editora Nacional.

Amatucci, Andrea & González García, Eusebio (2001), El Concepto de Tributo. En Amatucci, Andrea (Coord.), Tratado de Derecho Tributario (pp. 3 – 14). Bogotá: Editorial Temis S.A.

Amatucci, Andrea (2008), El Rol De La Capacidad Contributiva En El Ámbito Del Concepto De Tributo. En García Novoa, César & Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.), El Tributo y su Aplicación. Perspectivas Para el Siglo XXI (pp. 119 – 194). Buenos Aires: Marcial Pons.

Barros Carvalho, Paulo (2002) Derecho Tributario: Fundamentos Jurídicos De La Incidencia. Buenos Aires: Abaco.

Benítez Rivas, Alfredo (2008), El Concepto de Tributo. En García Novoa, César & Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.), El Tributo y su Aplicación. Perspectivas Para el Siglo XXI (pp. 119 – 194). Buenos Aires: Marcial Pons.

Bravo Cucci, Jorge (2010), Fundamentos de Derecho Tributario. Cuarta Edición. Lima: Jurista Editores.

Casas, José (2008) El Deber de Contribuir para la Existencia Misma del Estado. En García Novoa, César & Hoyos Jiménez, Catalina (Coords.) El Tributo y su Aplicación. Perspectivas Para el Siglo XXI. (pp. 227 – 259). Buenos Aires: Marcial Pons.

Díez-Picazo, Luis & Gullón Antonio. (2003) Sistema de Derecho Civil. Madrid: Editorial Tecnos.

Durango Vela, Gustavo (2010) Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana. Quito: Edipcentro.

Escribano, Francisco (1997), Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria. En González Alonso, Luis et al., Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995. (pp. 587 – 596). Madrid: Marcial Pons.

Ferreiro Lapatza, J. (2000). Curso de derecho financiero español. Madrid: Marcial Pons.

Fonrouge, Giuliani (1997), Derecho Financiero Volumen I. Sexta Edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Fonrouge, Giuliani (1997), Derecho Financiero Volumen II. Sexta Edición. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Fuster Asencio, Consuelo. (2001) El Procedimiento Sancionador Tributario. Navarra: Aranzadi Editorial.

Gamba Valega, César. (2011) La reserva de ley en materia tributaria: un principio esencial del sistema tributario. En Panes Solórzano, Juan (Coord.) Derecho Tributario: tópicos contemporáneos. (pp. 424 – 466). Lima: Griley.

García Novoa, César. (2000) El Principio de Personalidad en el Ordenamiento Sancionador Tributario. En García Novoa, César & López Díaz, Antonio (Coords.) Temas de Derecho Penal Tributario. (pp. 27 – 51). Madrid: Marcial Pons.

González García, Eusebio (1997), Sujeción Pasiva y Responsables Tributarios. En González Alonso, Luis et al., Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995. (pp. 17 – 51). Madrid: Marcial Pons.

Jarach, Dino (1978), Finanzas Públicas. Esbozo de una Teoría General. Buenos Aires: Editorial Cangallo S.A.C.I.

Lago Montero, José María (1997), Los sujetos pasivos de las prestaciones tributarias e inherentes a la aplicación de los tributos. En González Alonso, Luis et al., Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995. (pp. 55 – 115). Madrid: Marcial Pons.

Larrea Holguín, Juan (2008) Manual Elemental de Derecho Civil. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Luqui, Juan Carlos (1989) La Obligación Tributaria. Buenos Aires: Depalma.

Martínez Lago, M., & García De La Mora, L. (2010). Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Iustel.

Mejía Salazar, Á. (2012). Diccionario de Derecho tributario. Quito: Corporación de estudios y publicaciones.

Merlyn Sacoto, Sonia. (2011) Sujetos de la Relación Jurídica. Loja: Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja.

Micheli, G. (1975). Curso de derecho tributario. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas.

Roberto M. Mordegliá; Carlos Eduardo Albacete; Elena Fernández de la Puente; Jorge Héctor Damarco ; Guillermo P. Galli ; Patricio A. Navarro ; Agustín Torres (1977) Manual de Finanzas Públicas. Buenos Aires: A-Z Editora.

Moschetti, Francesco (2001), El Principio de Capacidad Contributiva. En Amatucci, Andrea (Coord.), Tratado de Derecho Tributario. Bogotá: 2001.

Menéndez & Tejerizo (1997), Los obligados tributarios en el ordenamiento español: Aspectos generales de su configuración. En González Alonso, Luis et al., Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995. (pp. 123 – 142). Madrid: Marcial Pons.

Pacci Cardenas, Alberto. (2010) Principios de la Potestad Sancionadora en Materia Tributaria Regulado en el Código Tributario Peruano. En Yacolca Estares, Daniel; Jimenez, Adolfo; Bravo Cucci, Jorge; Gamba Valega, César (directores) Doctrina y Casuística de Derecho Tributario (pp. 381 – 410) Lima: Editora y Librería jurídica Grijley

Patiño Ledesma, Rodrigo (2004) Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo Primero. Loja: Universidad Técnica Particular de Loja.

Pasquale Pistone (1997), La figura del responsable tributario en los sistemas jurídico-tributario alemán, español e italiano. En González Alonso, Luis et al., Sujetos Pasivos y Responsables Tributarios XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Cartagena de Indias, octubre, 1995. (pp. 599 – 626). Madrid: Marcial Pons.

Pérez de Ayala, José Luis & González García, Eusebio. (1986) Curso de Derecho Tributario Tomo 1. Cuarta Edición. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Pérez Royo, F. (1998). Derecho Financiero y Tributario. Parte general. Madrid: Civitas.

Pérez Royo, Fernando (2008), Derecho Financiero y Tributario Parte General. Edición Decimotercera. Pamplona: Thomson Civitas.

Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; Tejerizo López, José (2001), Curso de Derecho Financiero y Tributario. Duodécima edición. Madrid: Tecnos.

Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo & Poveda Blanco, Francisco (2008), Derecho Tributario. Edición Decimotercera. Navarra: Thomson Aranzadi.

Tarsitano, Alberto (2005), El Principio de Capacidad Contributiva. Un Enfoque Dogmático. En Pistone, Pasquale & Taveria Torres, Heleno (Coord.), Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.

Troya, José (2014), Manual de Derecho Tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

Valdés Costa, Ramón (1996) Curso de Derecho Tributario. Buenos Aires, Bogotá, Madrid: Depalma – Temis – Madrid

Villegas, César (1984), Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Tercera Edición. Buenos Aires: 1984.

Zornoza Pérez, Juan & López López, Hugo (2008) Las Sanciones Administrativas tributarias: El poder sancionador de la administración tributaria. En García Novoa (Coord.) El Tributo y su Aplicación: perspectivas para el siglo XXI (pp. 1923 – 1966) Buenos Aires: Marcial Pons.

Libros en Bibliotecas Virtuales:

Calvo Vérguez, Juan. (2003) La responsabilidad tributaria subsidiaria, Dykinson, 2016. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=4570111>.

González, Ortiz, Diego. (2000) La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español, Dykinson, 2004. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=3158245>.

Troya, Jaramillo, José Vicente (2014) Manual de Derecho Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014. ProQuest Ebook Central, <https://ebookcentral.proquest.com/lib/udlasp/detail.action?docID=4945373>.

Revistas:

Mogrovejo, Juan Carlos. (2011) Las sanciones en materia tributaria en el Ecuador. Foro: revista de derecho. 15 (I Semestre, 2011): (pp. 21-42.)

Montaño, César. (2011) El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008. Foro: revista de derecho. 15 (pp. 43- 69)

Internet:

Córdova Arce, Alex. (2006) IX Jornadas de Derecho Tributario. Alcances De La Responsabilidad Tributaria De Los Adquirientes De Activos Y/O Pasivos De Empresas. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/04_IXJorIPDT_ACA.pdf

Madau, Martínez. (2006) IX Jornadas de Derecho Tributario. Reflexiones Sobre El Tratamiento De La Responsabilidad Y Sustitución Tributarias En El Ordenamiento Tributario Peruano. Recuperado de http://www.ipdt.org/editor/docs/10_IXJorIPDT_MMM.pdf

Pérez Jordá, Iván. (2016) La Responsabilidad Tributaria en el Pago de Sanciones Tributarias. Revista de Derecho UNED N°19 2016 (pp. 455- 489) Recuperado de: http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:RDUNED-2016-19-7150/pag_455.pdf

Zavala Egas, Jorge. (2013) Álvaro Noboa. La Persecución Política y su Resistencia Constitucional. Recuperado de: <http://www.alvaronoboa.com/wp-content/uploads/2013/01/Álvaro-Noboa-La-persecución-y-su-Resistencia-Constitucional-Dr-Jorge-Zavala-Egas.pdf>

Sentencias:

Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana, Segunda Sala, 1996. Sentencia número 2404/1996.

Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Registro Oficial: Expediente de Casación 485 de 02 de febrero de 2016. Sentencia 368 - 2010

Sala Especializada de lo contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Registro Oficial Edición Especial 359 de 06 de noviembre de 2012, Sentencia 181 – 2009.

Legislación:

CÓDIGO TRIBUTARIO (2005) Codificación, Registro Oficial Suplemento 38, 14/jun./2005

CÓDIGO CIVIL (2005) Registro Oficial Suplemento 46, 24/jun/2005

LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO (2004) Registro Oficial Suplemento 463, 17/nov/2004

CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, INVERSION E INVERSIONES. Codificación, Registro Oficial Suplemento 351, 29/dic/2010

LEY ORGÁNICA DE DEFENSA DE LOS DERECHOS LABORALES. Registro Oficial Suplemento 797, 26/sep/2012

CÓDIGO ORGÁNICO INTEGRAL PENAL. Registro Oficial Suplemento 180, 10/feb/2014

CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL. Registro Oficial Suplemento 303, 19/oct/2010

CONTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. Registro Oficial 449 20/oct/2008

CÓDIGO ORGÁNICO GENERAL DE PROCESOS. Registro Oficial Suplemento 506 22/may/2015

ANEXOS

TITULO DE CREDITO

Expediente de Casación 181
Registro Oficial Edición Especial 359 de 06-nov.-2012
Estado: Vigente

TITULO DE CREDITO. Expediente 181, Registro Oficial Suplemento 359, 6 de Noviembre del 2012.

No. 181-2009

JUEZA PONENTE: Dra. Meri Alicia Colonia Romero

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.-
SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-

Quito, a 25 de marzo del 2010. Las 10h00.-

VISTOS.- La Agente de Aduanas María Teresa Bueno Heredia, por sus propios derechos, mediante escrito de fecha 19 de mayo del 2009, interpone recurso de casación en contra de la sentencia emitida el 19 de marzo del 2009 y la petición de aclaración y ampliación que fue negada en providencia de 11 de mayo del 2009, por la Tercera Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 5634-1946-04, seguido en contra del Gerente del Primer Distrito de la Corporación Aduanera Ecuatoriana. El Tribunal de Instancia concede el recurso en Auto de 10 de junio del 2009. Esta Sala Especializada de la Corte Nacional lo admite a trámite en Providencia de 20 de julio del 2009, se concede el término de cinco días para que se configuren los fines previstos en el art. 13 de la Ley de Casación. Las partes se han limitado a fijar domicilio y siendo el estado de la causa el de dictar sentencia para hacerlo se considera:

PRIMERO.- Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de conformidad con el primer numeral del artículo 184 de la Constitución 21 del Régimen de Transición y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.

SEGUNDO.- La actora fundamenta el recurso en las causales 1, 2, 3 y 5 del art. 3 de la Ley de Casación. Sostiene que las normas que se han infringido al momento de dictar sentencia son: el art. 139 numeral dos del Código Orgánico Tributario, que en este caso se trata sobre una multa por una supuesta contravención constante del Título de Crédito No. 028000129, competencia del Gerente Distrital según lo establece el art. 92 de la Ley Orgánica de Aduanas y no del Gerente General, que la responsabilidad solidaria del agente de aduanas es solo de la obligación tributaria como lo establece el art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas. "Que la solidaridad debe ser expresamente declarada en todos los casos en que no la establece la ley" (art. 1554 Código Civil). Que se infringió el art. 272 primer párrafo del Código Orgánico Tributario, ya que la Resolución impugnada adolece de nulidad absoluta por cuanto jamás se evacuaron ni practicaron las pruebas peticionadas dentro del Reclamo No. 392-2004 que conlleva a la falta de aplicación de normas procesales al tenor de lo prescrito en el art. 3 causal segunda de la Ley de Casación. Que la sentencia se subsume en la causal quinta del art. 3 de la antedicha Ley, por cuanto el fallo no cumple con los requisitos establecidos; que dicho fallo se encuentra indebidamente motivado y que los considerandos y su parte dispositiva son contradictorios. Que el fallo recae en la causal primera del art. 3 de la Ley de la materia por cuanto el art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas establece en forma clara y contundente que el agente de aduanas es responsable solidario de las obligaciones tributarias del importador, más no de las infracciones aduaneras, (delitos, contravenciones o multas) que presuntamente cometiere el importador, que la sanción que sustenta el título de crédito No. 028-000129 no fue impuesta al agente de aduanas sino solamente al importador. Que se encuadra en la causal tercera del art. 3 por cuanto existe aplicación indebida de la valoración de la prueba, porque la Sala Juzgadora no consideró el art. 100 del Código de Salud de dicha época, y que consta

de autos las autorizaciones de importación del Ministerio de Salud. Finaliza solicitando se case la sentencia recurrida y se deje sin efecto la Resolución No. GER 1175 dictada por el Gerente del Primer Distrito de Aduanas de Guayaquil el 23 de agosto del 2004.

TERCERO.- El Tribunal Juzgador en su fallo, sostiene que la Gerencia General de la CAE, tiene la facultad de efectuar rectificaciones de tributos de las declaraciones aduaneras, dentro del plazo de tres años contados desde la fecha de pago de los tributos al comercio exterior, según el Art. 53 de la Ley Orgánica de Aduanas, que el Título de Crédito fue emitido dentro del tiempo que establecen la Ley Orgánica de Aduanas y el Código Tributario. Que a fjs. 70 de los autos se señala que la emisión del Título de Crédito es conforme a la Providencia GER 0031 del 16 de enero del 2004, suscrita por el Gerente del Distrito de Guayaquil por la suma de USD \$ 1382,90 y que a fjs. 229 se encuentra la copia certificada del Título de Crédito No. 028-000129 que reúne todos los requisitos que determina el art. 150 del Código Tributario, y que proviene de una multa por rectificación de tributos, impuesta por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, por concepto de multa del 10% del valor CIF a la Declaración de Importación No. 1585336 a la que no se acompañó el Certificado Sanitario previo al embarque, lo cual, por vía de Rectificación Tributaria, dio origen a la imposición de la multa del 10% del valor CIF de la mercancía en aplicación del literal e) del art. 88 de la Ley Orgánica de Aduanas. Que la actora no demostró dentro del proceso administrativo ni del contencioso la improcedencia de la multa, que durante la prueba pidió la incorporación de varios reclamos administrativos los mismos que le han sido absolutamente adversos, que se han analizado pormenorizadamente todos los medios probatorios peticionados por la actora.

CUARTO.- En cuanto al art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas la Sala advierte que en el párrafo tercero dice claramente "El agente de aduana que interviene en el despacho de las mercancías es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente corresponda", la responsabilidad penal no solo significa privar de la libertad a la persona, también es la multa o sanción impuesta, así lo establece el art. 51 del Código Penal que dice: "...Penas comunes a todas las infracciones./.- Multas. 2.- Comiso Especial..". En lo que se refiere al análisis pormenorizado del proceso se puede considerar que la Sala Juzgadora tomó en cuenta todas las pruebas presentadas por la actora, circunstancias que han rodeado tanto la emisión del Título de Crédito, con su antecedente que es la multa impuesta, lo que indudablemente comporta apreciación de la prueba, que no puede ser motivo de pronunciamiento en casación, como así lo ha mantenido en muchos fallos esta Sala. Por las consideraciones expuestas, sin que se advierta que la sentencia infrinja las disposiciones legales y reglamentarias alegadas por el recurrente, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y DE LAS LEYES DE LA REPUBLICA, desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese, devuélvase.

f.) Dra. Meri Alicia Coloma Romero, Jueza Nacional.

f.) Dr. José Vicente Troya Jaramillo, Juez Nacional.

f.) Dr. José Suing Nagua, Conjuez Permanente.

Certifico:

f.) Abg. Carmen Simone Lasso, Secretaria Relatora.

RAZON: Las tres copias que anteceden son iguales a sus originales constantes en el Juicio de Impugnación No. 181-2009, seguido por MARIA TERESA BUENO HEREDIA, en contra del GERENTE GENERAL DE LA CORPORACION ADUANERA ECUATORIANA.- Quito, 14 de Mayo del 2010.

f.) Abg. Carmen Amalia Simone Lasso, Secretaria Relatora.

En el juicio de impugnación que sigue la Compañía de Aluminio CEDAL S.A., contra el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana..

MULTA POR UNA SUPUESTA CONTRAVENCION

Expediente de Casación 368

Registro Oficial Edición Especial 485 de 02-feb.-2016

Estado: Vigente

MULTA POR UNA SUPUESTA CONTRAVENCION. Expediente 368, Registro Oficial Suplemento 485, 2 de Febrero del 2016.

EN EL JUICIO DE IMPUGNACION QUE SIGUE MARIA TERESA BUENO HEREDIA contra EL GERENTE DEL PRIMER DISTRITO CORPORACION ADUANERA ECUATORIANA.

No. 368-2010

JUEZ PONENTE: Dr. Gustavo Durango Vela.

CORTE NACIONAL DE JUSTICIA SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Quito, a 25 de Junio del 2012.- Las 15H00.

VISTOS: Avocamos conocimiento de la presente causa en virtud de la Resolución No. 004-2012 de 25 de enero de 2012 emitida por el Consejo de la Judicatura; y, por la Resolución de Conformación de Salas de 30 de enero de 2012, dictada por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia. En lo principal, la señora MARIA TERESA BUENO HEREDIA, por sus propios y personales derechos, mediante escrito de 29 de abril del 2010 interpone recurso de casación en contra de la sentencia expedida el 29 de marzo del 2010, por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 0636-2009 (5638-1947-04), interpuesto por la recurrente en contra del Gerente Distrital de Guayaquil de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, la Sala de Instancia lo admite a trámite mediante auto de 23 de junio de ese mismo año. Subido que ha sido el proceso para su ratificación o rechazo de tal aceptación, esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia lo admite a trámite mediante providencia dictada el 24 de agosto del 2010, y se pone en conocimiento de las partes para que se dé cumplimiento a lo que establece el art. 13 de la Ley de Casación. Dentro del plazo, el Econ. Fabián Soriano Idrovo, Gerente Distrital de la CAE de Guayaquil, así como el Econ. Mario Pinto Salazar, Gerente General de la CAE, lo contestan y fijan domicilio mediante escritos de 30 y 31 de agosto de ese mismo año, en su orden. Siendo el estado de la causa el de dictar sentencia para hacerlo se considera: PRIMERO: Esta Sala es competente para conocer y resolver el recurso en conformidad con el art. 184 numeral 1 de la Constitución vigente, Arts. 1 de la Codificación de la Ley de Casación y 185 inciso segundo numeral 1 del Código Orgánico de la Función Judicial. SEGUNDO: La recurrente fundamenta su recurso en las causales primera, segunda, tercera y quinta del art. 3 de la Ley de Casación, pues la Sala Juzgadora al momento de emitir sentencia, según ella, infringió las siguientes normas de derecho: arts. 139 numeral 2 y 272 del Código Orgánico Tributario; arts. 120, 80 y 81 de la Ley Orgánica de Aduanas; arts. 1, 2 y 4 del Código Penal; art. 100 del Código de la Salud; el art. 24, numeral 1 de la Constitución vigente en esa época, que exige el cumplimiento de la motivación en las decisiones de los poderes públicos. Sostiene que con respecto a la causal 2a que, jamás se proveyeron ni practicaron las pruebas solicitadas por ella en la fase administrativa, lo que conlleva la nulidad de dicha resolución, esto es la GER 1216; se trata sobre una multa por una supuesta contravención, conforme se desprende del texto del título de crédito No. 028-000131, competencia del Gerente Distrital y no del Gerente General; que la responsabilidad solidaria del Agente de Aduanas es sobre la obligación tributaria y no sobre las sanciones o penas conforme lo señala el Art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas, que nada tienen que ver con las infracciones tributarias señaladas en los Arts. 80 y 81 de la misma ley, que la fuente de las obligaciones solidarias están señaladas en el Art. 1554 del Código Civil, cumpliéndose la casual 1ra. del Art. 3 de la Ley de Casación; que el Art. 100 del Código de la Salud determina que el registro sanitario no era un requisito previo al embarque y sin embargo se presentó la autorización del Ministerio de Salud. Se

infringe la norma que establece que la sentencia debe ser motivada, pues la Sala manifiesta que el título de crédito No. 028-000131 reúne los requisitos del Art. 150 del Código Tributario y corresponde a una multa proveniente de una rectificación de tributos impuesta por el Gerente General de la CAE en virtud de su facultad determinadora señalada en el Art. 53 de la LOA, es decir de ninguna manera sancionadora por infracciones; sean, contravenciones o faltas reglamentarias, pues ellas son privativas del Gerente Distrital., cumpliéndose así la causal 5ta. del Art. 3 de la Ley de Casación. Por todo ello pide que, se case la sentencia y se dicte la que en su lugar corresponda. TERCERO: El Gerente del Distrito de Aduanas de Guayaquil, en su contestación al recurso (fs. 3 y 4 del cuadernillo de casación), rechaza el recurso por improcedente, pues la sentencia es dictada conforme a derecho. Que la Administración aduanera posee la facultad determinadora y que la Resolución GER-1216, fue debidamente motivada y por tanto goza de legitimidad y ejecutoriedad y que ella fue base para la emisión del título de crédito No. 028-000131. Que por ello, no hay visos de aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales en la sentencia. Tampoco se fundamenta las causales 4ta. y 5ta. del Art. 3 de la Ley de Casación, por lo que pide se deniegue el recurso propuesto por la actora y se confirme la resolución impugnada.- Por su parte el Gerente General de la CAE, en su escrito de contestación (fs. 5 a 15), manifiesta que esta Sala Especializada se ha pronunciado reiteradamente en que la valoración de la prueba es privativa del Tribunal de instancia, y que no corresponde a la realidad procesal la causal 2da. del Art. 3 invocada por la actora, pues no es verdad que la Resolución GER 1216 se haya basado en un proceso viciado, por el contrario, se demostró su validez y legitimidad, pues el trámite del reclamo se dio siguiendo todos los parámetros fijados en la ley, dentro de los plazos señalados para el efecto y estuvo perfectamente motivada, por tanto queda desvirtuado cualquier alegato relacionado a la validez y legalidad del reclamo administrativo 393-2004, por lo mismo la sentencia no ha incurrido en la causal 2da. del Art. 3 en que fundamenta su recurso. En relación a que el Agente Afianzado sólo es solidario con el pago de las obligaciones tributarias y no con las sanciones, cita la causa No. 181-2009 que en un asunto exactamente igual, la Sala Especializada de la Corte Nacional señala que la solidaridad también se extiende a las multas, por tanto es clara la responsabilidad establecida en el Art. 120 de la LOA, por tanto la sentencia no ha incurrido en la causal 1ra. del Art. 3 como el recurrente lo menciona. Que en relación a la causal 5ta. de ese artículo, que se refiere a que la sentencia adopta decisiones contradictorias, no consta lo transcrito y afirmado por la recurrente, debió equivocarse de juicio y que la sentencia es clara y concordante y, no contradictoria. Que es perfectamente legal y válido que el Gerente del Distrito de Aduanas por no haber acompañado el registro sanitario, era competente para imponer sanción al importador conforme lo permite el Art. 94 de la Ley Orgánica de Aduanas. Respecto de la causal 3ra., es de las llamadas violación indirecta, cuando ha existido errónea interpretación de normas referentes a la valoración de la prueba y ello ha conducido a una equivocada aplicación de una norma de derecho, citando jurisprudencia al respecto, requisitos que el escrito de la recurrente no cumple pues la sentencia, analizó las pruebas y en su sana crítica está debidamente motivada. Que el recurso de casación es solemne y no cabe mencionar las causales como lista de supermercado, pues no cabe esgrimir la 5ta. y la 1ra. simultáneamente. Por todo lo expuesto, los representantes de la Administración Tributaria solicitan sea rechazado el recurso. CUARTO: El Tribunal Juzgador en su fallo manifiesta que según el art. 272 del Código Tributario, el Tribunal examinará la validez procesal y los vicios de nulidad, sin que se haya encontrado ningún motivo para declararla, además que la carga de la prueba corresponde al actor, en esencia, los hechos que ha propuesto afirmativamente en su demanda, salvo aquellos que se presumen legalmente, que en este caso, el Gerente del Distrito de Aduanas de Guayaquil, por cuanto la declaración aduanera No. 1606291 no ha anexado y no cuenta con el registro sanitario, ha incurrido en causal de contravención y por tanto, le impuso una multa del 10% del valor CIF al importador Enrique Chang, contravención que está debidamente comprobada, por lo que cabe el cobro de la misma, y por tanto rechaza la demanda.- QUINTO: Corresponde a esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, corroborar si la Sala Juzgadora en su sentencia de 29 de marzo del 2010 infringió o no las normas legales y reglamentarias referidas por el recurrente en su escrito, por lo que hace las siguientes consideraciones: 4.1.- En relación a la norma legal que, dice haberse violentado en la sentencia, y en especial lo referente a la falta de pronunciamiento sobre los vicios de nulidad del proceso administrativo, por no haber proveído sus escritos de prueba, esta Sala considera que para haber declarado tal nulidad debió probarse que tales omisiones fueron sustanciales en la tramitación, y adicionalmente causaron indefensión al

reclamante, cuestiones que además de no haber sido probadas no se considera, pues la actora de hecho, presentó su demanda de impugnación e hizo valer su constitucional derecho a la defensa en la fase administrativa y en la contenciosa en su turno, por lo que no cabe tomar en cuenta esta impugnación a la sentencia. 4.2.- El cuestionamiento central en contra de la sentencia es la falta de aplicación del Art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas, en razón de que la multa se impuso al importador y ella como Agente Afianzado sólo es solidaria con el pago de las obligaciones tributarias y no con las sanciones por contravenciones. 4.3. De la revisión del fallo dictado por la Sala A quo, se encuentra que el fundamento básico esgrimido en la sentencia, para rechazar la demanda propuesta por la señora María Teresa Bueno, es que el título de crédito No. 028-000131 reúne los requisitos exigidos en el Art. 151 del Código Tributario, que regula su emisión; sin embargo la impugnación en su demanda es justamente en contra del derecho de la Administración Aduanera para emitirlo, sin que a ese respecto la Sala haya hecho un pronunciamiento claro y conciso, por tanto cabe la impugnación.- 4.4. Como ya se dijo en un caso exactamente igual al presente (recurso No. 636-2009), el inciso tercero del Art. 120 de la Ley Orgánica de Aduanas, señala: "El agente de aduana que interviene en el despacho de las mercaderías es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente le corresponda". De la lectura de esta norma, se dijo en aquella oportunidad, se desprende que el alcance de la responsabilidad solidaria del agente de aduana, es respecto de la obligación tributaria aduanera, sin que pueda extenderse a otros ámbitos como es el caso de la multa, que si bien, puede surgir de un acto de naturaleza tributaria, en esencia no es obligación tributaria.- 4.5.: Adicionalmente debe considerarse que, es principio clásico y consuetudinario del Derecho, aquel contenido en el Art. 11 del Código Penal, que textualmente reza: "No hay infracción sin conciencia, voluntad y dolo". Nadie podrá ser reprimido por un acto previsto en la ley como infracción, si el acontecimiento dañoso o peligroso de que depende la existencia de la infracción, no es consecuencia de su acción u omisión", que viene a ser concordante con la propia decisión de la Administración Aduanera de emitir el título de crédito exclusivamente a nombre del importador José Enrique Chang Pérez, sin que conste que se haya emitido otro a nombre de la recurrente, por tanto no cabe extender una solidaridad inexistente.- Como consecuencia de lo anotado, esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBERANO DEL ECUADOR Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y LAS LEYES DE LA REPUBLICA, casa la sentencia dictada por la Segunda Sala Temporal del Tribunal Distrital No. 2 de lo Fiscal con asiento en Guayaquil, y se deja sin efecto la Resolución impugnada. Sin costas.- Notifíquese, devuélvase y cúmplase.

Fdo.) Dres. José Suing Nagua, Maritza Tatiana Pérez Valencia, Jueces Nacionales Gustavo Durango Vela, Conjuez.

Certifico. f.) Dra. Carmen Elena Dávila Yépez, Secretaria Relatora (e).

En Quito, a veintiséis de junio del dos mil doce, a partir de las quince horas, notifico la Sentencia que antecede a MARIA TERESA BUENO HEREDIA., en el casillero judicial No. 659 de los Dres. Lucía Cordero y José Miguel Ledesma; y al GERENTE DEL PRIMER DISTRITO DE LA CORPORACION ADUANERA ECUATORIANA, en el casillero judicial No. 1346 de la Dra. Emilia Moscoso.

Certifico. f.) Dra. Carmen Elena Dávila Yépez, Secretaria Relatora (e).

RAZON: Las cuatro copias que anteceden son iguales a sus originales constantes en el juicio de IMPUGNACION No. 368-2010, seguido por MARIA TERESA BUENO HEREDIA., contra EL GERENTE DEL PRIMER DISTRITO DE LA CORPORACION ADUANERA ECUATORIANA.- Quito, a 16 de Julio del 2012.

Certifico. f.) Dra. Carmen Elena Dávila Yépez, Secretaria Relatora (e)..

PARA TÍTULOS PROFESIONALES DE TERCER NIVEL (INGENIEROS, ABOGADOS, MÉDICOS, ETC)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

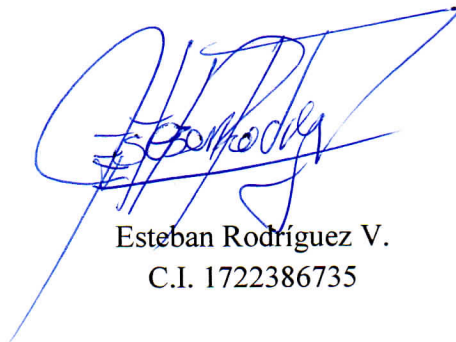
DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, **ESTEBAN ALEJANDRO RODRÍGUEZ VACA C.C. 1722386735** autor del trabajo de graduación intitulado: **“ALCANCE DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS AL RESPONSABLE COMO SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL: ANÁLISIS LEGAL Y JURISPRUDENCIAL EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ECUATORIANO”**, previa a la obtención del título profesional de **ABOGADO** 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, 15 de noviembre de 2018



Esteban Rodríguez V.

C.I. 1722386735

REPÚBLICA DEL ECUADOR
DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL,
IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN

CEDULA DE CIUDADANIA N. **172238673-5**

APELLIDOS Y NOMBRES
RODRIGUEZ VACA ESTEBAN ALEJANDRO

LUGAR DE NACIMIENTO
PICHINCHA QUITO SANTA PRISCA

FECHA DE NACIMIENTO 1993-08-11
NACIONALIDAD ECUATORIANA
SEXO M
ESTADO CIVIL SOLTERO




INSTRUCCIÓN SUPERIOR **PROFESIÓN / OCUPACIÓN ESTUDIANTE** **V444414442**

APELLIDOS Y NOMBRES DEL PADRE
RODRIGUEZ CRUZ RODOLFO ERNESTO

APELLIDOS Y NOMBRES DE LA MADRE
VACA PONCE SYLVIA PATRICIA

LUGAR Y FECHA DE EXPEDICIÓN
QUITO 2016-01-11

FECHA DE EXPIRACIÓN
2026-01-11

DIRECTOR GENERAL **FIRMA DEL CEDULADO**







CERTIFICADO DE VOTACION
4 DE FEBRERO 2018

010 JUNTA No
010 - 199 NUMERO
1722386735 CEDULA

RODRIGUEZ VACA ESTEBAN ALEJANDRO
APELLIDOS Y NOMBRES

PICHINCHA PROVINCIA
QUITO CANTÓN
BELISARIO QUEVEDO PARROQUIA

CIRCUNSCRIPCIÓN:
ZONA: 4




REFERENDUM Y CONSULTA POPULAR 2018

CIUDADANA (O):

ESTE DOCUMENTO ACREDITA QUE USTED SUFRAGÓ EN EL REFERENDUM Y CONSULTA POPULAR 2018

ESTE CERTIFICADO SIRVE PARA TODOS LOS TRÁMITES PÚBLICOS Y PRIVADOS

F. PRESIDENTA/E DE LA JRV

