



Universidad del Azuay

Facultad de Ciencias Jurídicas

Escuela de Derecho

**ANÁLISIS SOBRE LA RESPONSABILIDAD
DE LOS REPRESENTANTES LEGALES EN
RELACIÓN CON LAS OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS DE LAS COMPAÑÍAS
MERCANTILES EN EL ECUADOR**

Autor:

Santiago Josué Santacruz Flores.

Directores:

Dr. Tiberio Torres Rodas.

Cuenca – Ecuador

2024

DEDICATORIA

A mi familia, Paola, Guillermo y, Guillermo Andrés,
quiénes han sido mi motor, mi soporte y mi más
grande inspiración.

AGRADECIMIENTO

A mi tutor, Dr. Tiberio Torres por su gran ayuda, amabilidad e inspiración, parte fundamental para el presente trabajo de titulación.

RESUMEN:

La responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador es una figura que respalda el principio de recaudación tributaria y tiene lugar cuando el contribuyente incumple una obligación ante la administración tributaria. En ese sentido, dicha figura ha sido de difícil aplicación dentro de la legislación ecuatoriana, debido a su inexacta regulación; además, no se han realizado considerables modificaciones desde el año 1975, salvo pocas como en el año 2021 en donde se agrega el elemento subjetivo dolo o culpa grave. Por ello, el objetivo del presente proyecto de investigación es analizar si la regulación actual de la institución de la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles frente a sus obligaciones en el Ecuador es compatible con la realidad. Para dicho fin, se realizó una investigación de carácter cualitativa, tomando en cuenta un diseño exploratorio, descriptivo y con un enfoque jurídico social, en donde se analizaron documentos jurídicos como jurisprudencia, doctrina, entrevistas a especialistas en la materia y, regulación tributaria de sistemas jurídicos relacionados con el ecuatoriano. De ello, se ha obtenido que la forma de redacción actual del Código Tributario es insuficiente e imposibilita la aplicación de la norma, por lo que, resultó necesario plantear una propuesta de reforma idónea que responda a las necesidades actuales, considerando los resultados obtenidos de los documentos jurídicos a fin de que dicha figura de la responsabilidad sea aplicable y cumpla con el objetivo de poder garantizar el cumplimiento de obligaciones tributarias no satisfechas por el contribuyente.

Palabras clave: contribuyente, culpa, dolo, representante legal, responsable, obligación tributaria.

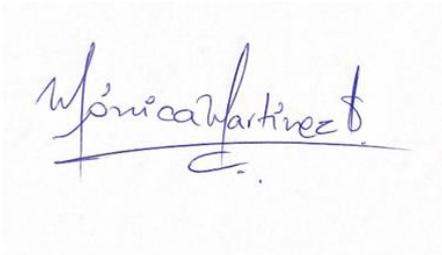
ABSTRACT:

The tax liability of legal representatives of commercial companies in Ecuador underpins the principle of tax collection, arising when taxpayers fail to fulfill obligations to the tax administration. However, this legal framework has proven challenging to apply due to its vague regulation and limited updates since 1975. Notable amendments, such as the 2021 inclusion of intent or gross negligence, have introduced inaccuracies that complicate enforcement. This research analyzes whether the current regulation of tax liability for legal representatives aligns with contemporary realities.

A qualitative methodology with an exploratory and descriptive design was employed, adopting a socio-legal approach. The study reviewed legal documents, including jurisprudence, doctrine, interviews with specialists, and comparative analysis of tax regulations from systems similar to Ecuador's. The findings reveal that the Ecuadorian Tax Code's current provisions are insufficient and hinder effective enforcement. Consequently, a reform proposal was developed, addressing contemporary needs to ensure the regulation's applicability and its ability to guarantee compliance with unmet tax obligations.

Keywords: gross negligence, intent, legal representative, responsibility, tax obligation, taxpayer.

Approved by

A handwritten signature in blue ink that reads "Mónica Martínez Sojos". The signature is written in a cursive style with a horizontal line underneath the name.

Lcda. Mónica Martínez Sojos, Mgt.

Cod. 29598

ÍNDICE

Índice de contenido

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE REPRESENTANTES LEGALES DE COMPAÑÍAS MERCANTILES FRENTE A SUS OBLIGACIONES EN EL ECUADOR.....	3
1.1 Antecedentes.....	3
1.2. Estado del Arte	5
1.3. Marco Teórico	8
2. ANÁLISIS DE LA FIGURA DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE REPRESENTANTES LEGALES DE COMPAÑÍAS MERCANTILES FRENTE A SUS OBLIGACIONES EN ECUADOR.....	14
2.1 Regulación en el Código Tributario Ecuatoriano	14
2.2 Comparación con sistemas jurídicos comparados	18
2.3 Análisis de documentos jurídicos en relación a las respuestas de las entrevistas. ...	32
3. VALORACIÓN DE LA REAGULACIÓN ACTUAL EN EL ECUADOR.	43
3.1 Propuesta sobre la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador.....	43
REFERENCIAS	51

INTRODUCCIÓN

La figura de la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador, desde el año 1975 momento desde el cual tiene sus inicios el Código Tributario ecuatoriano, hasta la actualidad, ha sido objeto de tan solo pequeñas modificaciones por lo que es imperante analizar la evolución histórica de dicha figura en el país.

Por su parte, es preciso destacar que la sociedad y el derecho evolucionan a lo largo de los años, siendo diferentes las situaciones regulables en la actualidad a cómo eran antes, en virtud de ello, lo redactado desde el año 1975, probablemente sea asincrónico con las necesidades actuales. En virtud de ello, es importante analizar si es o no necesaria la modificación normativa y, la forma de modificación idónea para que sea aplicable y eficaz, en relación al contexto actual.

Por ejemplo, en la legislación española, anteriormente se regulada la figura de la responsabilidad subsidiaria, teniendo como necesidad que exista un elemento subjetivo de mala fe o también conocida como negligencia grave; empero, hoy en día se eliminó la necesidad de establecer dichos elementos subjetivos y tan solo basta que los administradores no hayan realizado actuaciones importantes para el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por su parte, es preciso determinar que, de la revisión bibliográfica, en Latinoamérica, aunque no muchos, si existen investigaciones y trabajos relacionados con el tema del presente proyecto; sin embargo, dentro del sistema jurídico ecuatoriano, resulta mínima la cantidad de trabajos referentes a la responsabilidad tributaria de administradores de compañías mercantiles. Por ello, es imperante realizar un trabajo que examine el contexto ecuatoriano, la realidad normativa, su aplicación, y la vía idónea para enfatizar y lograr una mejor redacción jurídica para así generar leyes que sean aplicables.

Por lo dicho, se analizará si la regulación actual de la institución de la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles frente a sus obligaciones en el Ecuador es compatible con la realidad, además, se realizará una comparación de la regulación normativa de la figura antedicha con sistemas jurídicos comparados relacionados al ecuatoriano. Asimismo, se tomará en cuenta documentos jurídicos que puedan ser de apoyo para el estudio.

Finalmente, se realizará un análisis de si es o no necesario realizar una propuesta para una nueva regulación de la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador; situación, que

El presente proyecto de investigación tiene como base fundamental una metodología cualitativa, con un diseño exploratorio, descriptivo; y teniendo en consideración un enfoque jurídico social, de modo que, será crucial la existencia de entrevistas, mismas que serán comparadas con todo el material bibliográfico a disposición, tales como documentación jurídica.

El presente trabajo será dividido en tres capítulos, en el primero se realizará una composición histórica de la figura de la responsabilidad tributaria de representantes legales en compañías mercantiles frente a sus obligaciones tributarias en el Ecuador, desde el año 1975; además, se planteará un estado del arte, es decir, las investigaciones relevantes en referencia al tema que serán objeto de análisis; y, finalmente se agregará el

marco teórico, es decir, las nociones teóricas que sirven de fundamento para el desarrollo del proyecto de investigación.

En el segundo capítulo se revisará, en primer término, cómo se encuentra regulada esta figura dentro del sistema jurídico ecuatoriano; por otro lado, se realizará una comparación con sistemas jurídicos comparados, acerca de su regulación en referencia al tema que es objeto de análisis en el presente proyecto; y, finalmente, se analizarán documentos jurídicos, para entender el avance doctrinario y su aplicación fáctica alrededor del mundo.

Por último, en el tercer capítulo se reflexionará acerca de si la regulación actual de la institución de la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías es compatible o no con la realidad, para así conocer si es o no necesaria una reforma.

En virtud de todo lo manifestado, y, tomando en consideración la totalidad del material bibliográfico, es innegable la necesidad de realizar una reforma a la figura que es objeto de análisis, por su descontextualización e inaplicabilidad, por lo que se planteará una propuesta de redacción que sea idónea, eficaz y, sobre todo, pueda cumplir con el fin de la norma, es decir, garantizar la recaudación tributaria.

CAPÍTULO 1

1. EVOLUCIÓN HISTÓRICA DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE REPRESENTANTES LEGALES DE COMPAÑÍAS MERCANTILES FRENTE A SUS OBLIGACIONES EN EL ECUADOR.

En el presente capítulo se realizará, en primer lugar, una composición histórica de la figura de la responsabilidad tributaria de representantes legales en compañías mercantiles frente a sus obligaciones tributarias en el Ecuador, desde el año 1975; además, se planteará el estado del arte, es decir, las investigaciones relevantes en referencia al tema que será objeto de análisis; y, finalmente se agregará el marco teórico, es decir, las nociones teóricas que sirven de fundamento para el desarrollo del proyecto de investigación.

1.1 Antecedentes

Se iniciará el presente estudio a partir del año 1975, fecha en la cual entró en vigencia el Código Tributario ecuatoriano con un total de 447 artículos. Fue en ese momento en el cual, por primera vez aparece la figura de la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles; pues en su artículo 25 establecía que es responsable la persona que, sin ser contribuyente, debe cumplir las obligaciones de aquél; y, esta responsabilidad es de carácter solidaria. A continuación, en el artículo 26, se regula la figura de la responsabilidad por representación, en donde, en uno de los numerales se determina que los Directores, Presidentes, Gerentes y Representantes de las personas jurídicas ostentan dicha calidad de responsable por representación; y, en el último inciso de este articulado, se especifica que esta responsabilidad es limitada al valor de los bienes administrados y al de rentas de su gestión.

Finalmente, para concluir con lo que regula este cuerpo normativo, es preciso hacer alusión al artículo 347 del Decreto Supremo No. 1016-A, R.O. 958-S, 23-XII-75 (1975), el que trata sobre la responsabilidad por infracciones, pues se menciona que las empresas con o sin personalidad jurídica responderán de manera solidaria con sus representantes, directivos, administradores, entre otros, por las sanciones pecuniarias que se les imponga como consecuencia de una infracción tributaria cometidas por éstos.

Es decir, la primera normativa sobre la figura que es objeto del presente análisis, enfatiza la responsabilidad solidaria y establece que la misma será hasta por el monto de

lo administrado. Todas las connotaciones legales expuestas serán objeto de análisis en líneas posteriores.

Por otro lado, en el año 2005 se deroga el Código Tributario de 1975 y entra en vigencia uno nuevo con un total de 440 artículos. En teoría, cuando se emiten nuevos cuerpos normativos o cuando se realizan reformas, lo que se pretende es contextualizar la misma a las nuevas necesidades de la época; sin embargo, con relación a la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles, no se realizó modificación alguna en el año 2005, más sólo ha variado la articulación de los contenidos, pero la esencia de los mismos, siguió siendo la misma. (Código Tributario - Versión Original, 2005)

Posteriormente, en el mes de septiembre del año 2012 entró en vigencia la Ley Orgánica Para la Defensa de los Derechos Laborales, el que contenía 7 artículos, de entre ellos, unos pretendían reformar algunos artículos del Código Tributario y del Código del Trabajo; empero, el artículo primero, misteriosamente establecía que las instituciones estatales con jurisdicción coactiva, en el caso de personas jurídicas que defrauden al estado, podrán llegar hasta el último nivel de propiedad, el que puede ser sobre personas naturales, las mismas que podrán incluso responder con su patrimonio propio. (LEY ORGÁNICA PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS LABORALES, 2012)

La ley previamente mencionada, no especificada si dentro de esas personas naturales se consideraba o no a los representantes legales, administradores, entre otros, ni tampoco establecía si se refiere solamente a los socios o accionistas, pero aquello constituye un indicio fuerte sobre el establecimiento de una responsabilidad de carácter solidario de las personas naturales que formen parte de una persona jurídica, sea cual fuere su rol en la misma.

En consecuencia, desde el año 2005 hasta la actualidad, se han venido haciendo varias reformas al Código Tributario, en conformidad con las necesidades de las épocas; pero, para el caso que nos compete, la reforma más significativa yace del año 2021, en donde, a través del artículo 71 de la Ley Orgánica Para el Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal Tras la Pandemia Covid-19, se agrega un capítulo innumerado denominado seguridad jurídica, el que va desde el artículo 30.2 al 30.7.

El artículo 30.7 genera una novedad con respecto a la responsabilidad tributaria de los representantes legales o administradores, pues se regula que los mismos no tendrán

responsabilidad de tipo solidaria, salvo que se demuestre la existencia de dolo o culpa grave. (Codigo Tributario Vigente, 2005)

La modificación que se expresa previamente es de suma importancia porque demuestra un avance en la institución que es objeto de estudio, no obstante, es imprescindible hacer alusión a que se delimita la responsabilidad solidaria a una condición, que existan los supuestos establecidos. Ello condiciona a que surja un cuestionamiento necesario ¿En qué casos? Se analizará a más profundidad acerca de este tema y de los asuntos que de esta reforma se generan.

1.2. Estado del Arte

Para realizar la investigación, es necesario establecer cuál es el estado del arte, es decir, las investigaciones actuales que se han realizado en relación al tema establecido. En conformidad con ello, es preciso tomar en cuenta que Barrachina (2013) manifiesta que, en la existencia de una infracción tributaria, los administradores serán responsables subsidiarios si se cumplieren con algunos requisitos como, el cometimiento de una infracción por parte de la compañía, el ser administrador de la sociedad en el momento en el cual se cometió la infracción y, que exista una conducta ilícita por parte del representante. En este caso, es imprescindible tomar en cuenta si las infracciones son graves o simples, pues de ser graves, responderán por la totalidad de la obligación tributaria y, si es simple, tan solo responderán por la sanción. Y el único caso en el cual se planteará una responsabilidad objetiva, será en el caso de cese de actividades de compañías, pues en ese supuesto será irrelevante la intencionalidad (p. 316).

Por su parte, el mismo autor Barrachina (2013) establece que, aun existiendo la responsabilidad subsidiaria, al existir mas de un administrador de una sociedad, entre ellos existirá una responsabilidad de carácter solidario, en dicha situación, siendo ambos los responsables, la obligación podrá exigírsele a cualquiera de ellos de manera íntegra, es decir, por el total de la sanción (p. 299).

En consecuencia, al realizar un análisis en la legislación peruana, acerca del requisito antiguo de demostración de mala fe o culpa grave para declarar la responsabilidad subsidiaria de los administradores, Barrachina (2013) manifiesta que en la doctrina se entiende que existe mala fe, dolo o culpa grave por parte de un administrador de una sociedad, cuando éste, debiendo conocer las consecuencias de sus actos por la calidad que

ostenta, los pone en ejecución; y, existe negligencia cuando se inobserva una conducta importante para cumplir con las obligaciones tributarias de la sociedad (p.320).

Finalmente, este distinguido autor Barrachina (2013) manifiesta que en el sistema jurídico tributario peruano, se plantea una responsabilidad subsidiaria de los administradores, mismos que están obligados al pago del total de la deuda tributaria, cuando incurrieran en una infracción grave, la cual se especifica que se da en el caso en que: 1. No se realizaren actuaciones necesarias para cumplir con las obligaciones tributarias; en este caso se configuraría una omisión pues el administrador conoce cual es su deber por el cargo que desempeña y no realiza conducta alguna. 2. Cuando se consintiere el incumplimiento de las obligaciones tributarias; es decir, se les permite a los subordinados la realización de una actividad ilícita. 3. Cuando se adopten acuerdos que posibiliten las infracciones.

Asimismo, Díaz (2006) en su estudio acerca de las obligaciones subsidiarias en materia tributaria y la responsabilidad tributaria de los administradores de compañías en Colombia, manifiesta que éstos deben responder de manera subsidiaria cuando inobserven las obligaciones formales que les corresponden, como: 1. La no presentación de declaraciones tributarias en el tiempo que la ley establezca o, cuando se presentaren de manera extemporánea; 2. Cuando no se proporcione información tributaria, no se entreguen facturas o, no se lo realice conforme los requisitos necesarios; y, 3. Cuando no se lleven los libros sociales o de contabilidad o cuando no se proporcione aquello a la administración tributaria cuando lo requiera. En estos casos, se responde cumpliendo con el pago de la obligación que se genere, previa imposibilidad de cumplimiento del contribuyente, pues es responsabilidad subsidiaria (p. 81).

Adicionalmente, Ceniceros (2022) hace un repaso de los requisitos doctrinarios que se tienen que tomar en cuenta para aplicar la responsabilidad subsidiaria de los representantes legales de compañías frente a obligaciones tributarias y expresa que tiene que existir en primer lugar una persona jurídica como obligado principal; adicionalmente, dicha persona jurídica tiene que haber cometido una infracción; en tercer lugar, no deben existir responsables solidarios; en cuarto lugar, las deudas correspondientes al contribuyente o a los responsables solidarios deben haber sido declaradas fallida; en quinto lugar, el administrador debe estar en funciones en la fecha en la que se haya cometido la infracción; y, finalmente, que la falta de diligencia en el cumplimiento de las

obligaciones por parte de la persona jurídica haya sido consecuencia de la conducta del administrador, es decir, que exista una falta de diligencia del representante legal (p.11).

Es necesario manifestar que Ceniceros (2022), al referirse a la normativa tributaria de Vigo, España, conforme al párrafo inmediato anterior, establece que el administrador de una sociedad podrá tener una responsabilidad solidaria o subsidiaria, pero que la misma se determinará a base del grado de intervención que éste tenga al momento del cometimiento de la infracción, siendo entonces, responsable solidario si actúa de manera directa en la infracción y, responsable subsidiario, si no existe grado de intencionalidad o participación. En ambos casos, los responsables responderán por el total de la obligación generada y la sanción respectiva (p.22).

Consecuentemente manifiesta Ceniceros (2022) que, la responsabilidad subsidiaria consistiría entonces en el incumplimiento de una obligación por una negligencia, que de haber sido ejercida, hubiera evitado el cometimiento de la infracción y esta mera negligencia se desencadena en tres supuestos: 1. La omisión de actos que el administrador conoce debe realizar por su rol; 2. La permisividad de una actividad ilícita de los subordinados; y, 3. El adoptar acuerdos que posibiliten las infracciones (p.36).

Por su parte, Cayón Galiardo (2011) dentro de su artículo manifiesta que la responsabilidad del administrador depende del grado de participación en el cometimiento de la infracción tributaria por parte de la compañía y su gravedad, pues de ser el caso y de actuar activamente, será una responsabilidad de carácter solidario (p.16).

Por su parte, Fernández (2004) al tratar sobre la LGT española, manifiesta que aquella, a diferencia de la normativa anterior, eliminó la palabra negligencia grave, buscando poder establecer una responsabilidad con la mera negligencia (p.72-73).

Además, Fernández (2004) manifiesta que para que tenga lugar la responsabilidad solidaria dentro de su legislación tributaria, es necesario que el administrador de la sociedad tenga una participación activa, determinante, colaborativa y dolosa para el cometimiento de la infracción o ilícito (p. 74).

Por otro lado, Martín Fernández (2004) establece unos requisitos elementales que tienen que ser tomados en cuenta para que tenga lugar la responsabilidad subsidiaria de los administradores tales como: en primer lugar que la persona jurídica cometa una infracción tributaria; en segundo lugar, que la persona física figure como administrador de la misma; en tercer lugar, que las conductas sean de responsabilidad o colaboración en

la infracción, es decir, que la actuación u omisión constituya un ilícito y que exista un elemento subjetivo de culpabilidad, es decir, negligencia mínima (p.72).

Por su parte, Álvarez (2003) manifiesta que, en relación a la Ley General Tributaria española, serán responsables los representantes legales de sociedades mercantiles cuando éstos violenten las obligaciones tributarias de la compañía por la no realización de los actos que le competen, como por ejemplo, la falta de presentación o presentación falsa e incompleta de declaraciones o, la inexistencia de la contabilidad (p.20).

Adicionalmente, Martínez y Aldama (2015) en su artículo sobre la responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal, en relación a la responsabilidad solidaria en la Ley General Tributaria de España, manifiesta que para determinar la responsabilidad tributaria es imprescindible la convergencia de varios requisitos: En primer lugar que el sujeto pasivo, en este caso la persona jurídica, incurra en una infracción tributaria, misma que deviene de la obligación tributaria; en segundo lugar, es menester que el responsable solidario participe activa y dolosamente en la realización de la infracción tributaria; es decir, que no cabe la responsabilidad solidaria tributaria en culpa, solamente, con la existencia de dolo (p. 275).

Por otro lado, Delgado Manteiga (2023) realiza un análisis sobre las omisiones en materia de responsabilidad tributaria, en relación con la legislación tributaria de Uruguay y, en virtud de eso, manifiesta que si la compañía o contribuyente posee un único representante, aquel será responsable solidariamente por los tributos y sanciones tributarias del contribuyente (p.24).

Adicionalmente, como en la legislación uruguaya tributaria, se reconoce la responsabilidad solidaria de los administradores de sociedades por haber omitido la realización de sus funciones, será responsable hasta por el monto de los bienes administrados, cuya situación significa que si no administró ningún bien, no será responsable. En ese caso no incluye el dolo, pues si se actúa de dicha manera, la responsabilidad ya no es limitada (Delgado Manteiga, 2023, pág. 17).

1.3. Marco Teórico

Por su parte, es imprescindible conocer las nociones teóricas, conceptos, figuras e instituciones en materia tributaria, civil, societaria, y penal que tienen relación con la responsabilidad de los representantes legales de compañías mercantiles respecto de las

obligaciones tributarias en el Ecuador. Estas ramas del derecho convergen en el tema de estudio, situación por la cual es de suma importancia que se analicen y conozcan aquellas nociones teóricas a fin de poder desarrollar adecuadamente la investigación.

Dentro del derecho tributario, se tiene que tomar en cuenta el concepto de la obligación tributaria, para lo cual, Soler (2011) manifiesta que la misma constituye el deber jurídico de pagar un impuesto desde el momento en que se realiza el hecho imponible (p. 247).

Por su parte, en la legislación tributaria peruana se conceptualiza a la obligación tributaria como la relación que existe entre el acreedor o sujeto activo y el deudor o sujeto pasivo, que tiene como finalidad el cumplimiento de una prestación tributaria, misma que puede ser exigida de manera coactiva (Decreto Supremo que aprueba el texto único ordenado del Código tributario., 2013).

Consecuentemente, Díaz (2006) en su estudio sobre la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades comerciales manifiesta que la obligación tributaria toma el concepto de obligación establecida en el derecho civil y, que la misma constituye el vínculo entre el estado que es el acreedor y puede exigir a una persona natural o jurídica que es el contribuyente una prestación determinada. Finalmente, la obligación tributaria puede ser de dar una prestación económica; de hacer, cuando se requiere presentar declaraciones, entre otros; y, de no hacer, cuando se pretende evitar los ilícitos tributarios como la evasión (p.75).

Adicionalmente, el mismo autor Díaz (2006) Manifiesta que el hecho imponible o el hecho generador, es una conducta del contribuyente que se adecúa a un presupuesto establecido en la ley, de la cual, cuya realización del hecho constituye el nacimiento de la obligación tributaria (p.76).

Por consiguiente, en el derecho tributario ecuatoriano, se considera a la obligación tributaria como el vínculo entre el estado y el contribuyente o responsables, en virtud del cual, se debe satisfacer al primero una prestación económica como consecuencia de haberse dado el hecho generador establecido en la ley; dicho hecho generador configura el tributo (Codigo Tributario Vigente, 2005).

Adicionalmente, para el tema que es objeto de estudio, es importante tomar en cuenta que dentro del derecho tributario penal, existe una serie de delitos que pueden configurarse, siendo adecuado conceptualizar y dar a conocer acerca del delito de evasión

tributaria, el que consiste en “*el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidasas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido*” (Soler, 2011, pág. 710).

Por otro lado, es necesario determinar cuáles son los sujetos que intervienen dentro del derecho tributario; por un lado, se encuentra el sujeto activo, el que, según el art. 23 del Código Tributario (2005) es “*el ente público acreedor del tributo*”, el cual, dentro del presente caso de estudio, es el Servicio de Rentas Internas en representación del estado o fisco. Asimismo, los ‘sujetos pasivos’ pueden ser personas naturales o jurídicas que tienen que realizar la prestación de la obligación, estos pueden ser contribuyente el cual es el obligado principal del cumplimiento de la prestación tributaria o el responsable (Díaz, 2006, p. 76).

De la misma manera, se entiende que, dentro de esta materia de estudio, el responsable constituye otro sujeto pasivo, distinto al contribuyente, que se encuentra obligado a satisfacer la prestación u obligación tributaria generada por el contribuyente; es decir, es un deudor por cuenta ajena, por imperio de la ley (Castañeda, 2000, pág. 204).

A su vez, es responsable la persona que, sin ser contribuyente, debe cumplir con las obligaciones de aquel (Código Tributario, 2005, art. 25) y, son responsables por representación, de entre otros, los “*2. Directores, Presidentes, Gerentes o Representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida*” (Código Tributario, 2005, art. 27 numeral 2). Además, la responsabilidad establecida en el artículo 27 del Código Tributario ecuatoriano alcanza solamente hasta el valor de los bienes administrados y las rentas producidas en el tiempo en el que tuvo la gestión el administrador. En virtud de lo expuesto, se vuelve prioritario conocer sobre la figura de la responsabilidad en materia tributaria, sus clases y subclases, a fin de poder analizar el tema de investigación en debida forma.

Por su parte, al desarrollarse varias clases de responsabilidad, resulta necesario conceptualizarlas, de ello, tenemos a la responsabilidad solidaria, la cual es aquella que “*a pesar de tener objeto divisible y pluralidad de sujetos, colocan a cada deudor en la necesidad de pagar la totalidad de la deuda o facultan a cada acreedor para exigir la totalidad del crédito.*” (Díaz, 2006, pág. 79).

Asimismo, la responsabilidad subsidiaria es una figura en virtud de la cual, los denominados responsables tendrán que cumplir con la prestación u obligación tributaria,

pero, no sin antes haberse intentado cobrar la obligación a los contribuyentes y responsables solidarios, de modo que, de ser el caso, estos paguen solamente el valor pendiente que los obligados principales no alcanzaron a cubrir (Díaz, 2006, pág. 82).

Adicionalmente, Castañeda (2000) manifiesta que ‘responsabilidad solidaria’ constituye la obligación de un tercero ajeno de cumplir con la deuda del contribuyente, estando ambos en el mismo nivel de exigibilidad, es decir, no existe ningún grado de prelación entre éstos y, el acreedor puede exigir a cualquiera de ellos el cumplimiento total de la obligación (p. 206).

Por otro lado y con la finalidad de complementar, el autor Ceniceros (2022) al realizar su estudio sobre la responsabilidad subsidiaria de los administradores de personas jurídicas manifiesta que, la ‘responsabilidad subsidiaria’ es secundaria o supletoria, es decir, se aplica solamente cuando el contribuyente no haya podido cumplir con sus obligaciones con su patrimonio, es decir, una vez declarado fallido, actúa el responsable subsidiario (pág. 60).

En síntesis, la distinción principal existente entre estas dos figuras de la responsabilidad yace en que, en la responsabilidad subsidiaria, el acreedor debe declarar fallido al deudor y a sus responsables solidarios y posterior a ello podrá exigir el cobro de la obligación a los responsables subsidiarios; en cambio, en la responsabilidad solidaria el acreedor puede dirigirse contra el contribuyente o los responsables solidarios en el mismo nivel, es decir, exigiéndoles el cumplimiento total o parcial de la obligación mismo tributaria (Martínez y Aldama, 2015, p. 275).

Por otro lado, para poder llevar a cabo el análisis de responsabilidad tributaria de un representante legal, administrador, director, presidente o gerente de una sociedad mercantil, resulta evidente la necesidad de establecer una conceptualización de éste; de ello se desprende que es un órgano social de la compañía que ejerce las funciones de gestión, administración y, por ende, representación de la misma. Es entonces, un órgano social que forma parte de la estructura para el correcto funcionamiento de una persona jurídica (Rodríguez M. , Administradores de personas jurídicas: Ilícitos tributarios y responsabilidad tributaria, 2001, pág. 13).

Por añadidura, Díaz (2006) realiza una doble clasificación del concepto de administrador; por un lado, la de carácter formalista, misma que establece que un administrador es considerado tal, siempre y cuando figuren de dicha manera en la cámara

de comercio o, en el registro respectivo; y, una postura sustancial, en donde se definen a los administradores como aquellos que realizan actos de confianza, manejo e incluso de dirección dentro de la compañía (p. 78).

El tema investigado dentro del presente proyecto, tiene gran compatibilidad con el derecho civil, puesto que es relevante establecer lo que por culpa o dolo se entiende, pues son conceptos que serán analizados posteriormente; es por ello que, se establece que la culpa surge cuando las actuaciones se las realizan sin que exista una correcta diligencia, teniendo como consecuencia un resultado prohibido; además, es la omisión de gestión que las personas deben poner al realizar un hecho que es probable que perjudique a un tercero. Adicionalmente, el dolo es el acto consciente y volitivo de realizar una conducta infractora y el mismo contiene el elemento intelectual y el volitivo. El primero es saber lo que se está haciendo y el segundo es querer hacerlo. Finalmente, se clasifica en tres a la culpa, la grave, la leve y la levísima: la negligencia grave, cuando no se emplea la diligencia que incluso las personas menos cuidadosas la emplean; leve, cuando no se emplea la diligencia que un buen padre de familia comúnmente lo haría; y, levísima cuando no se actúa con la misma diligencia como un hombre diligente lo haría (Delgado, 2011, pág. 69).

Por su parte, Soler (2011) en su tratado de derecho tributario, trata sobre la culpa y manifiesta que aquella constituye “una actitud negligente o imprudente que ocasiona un daño” y, finalmente, manifiesta que la diferencia entre la culpa con el dolo, es que quien actúa con culpa, no conoce sobre la antijuridicidad de su conducta (p. 653).

Adicionalmente, el Código Civil ecuatoriano, realiza una clasificación de los tipos de culpa en su artículo 29 y establece que los mismos son: la culpa o negligencia grave, leve o levísima; la levísima hace relación a la falta de manejo de los negocios incluso a como una persona negligente o de poca prudencia lo hiciera; la leve hace alusión a la falta de debida actuación o diligencia que los seres humanos emplean de manera común en sus negocios; y la levísima refiere a que es la falta de aquella debida actuación que una persona diligente lo hiciera (Código Civil, 2005).

A su vez, el Código Civil ecuatoriano en el artículo 29 regula acerca del dolo y se establece que el mismo es “*la intención positiva de irrogar injuria a la persona o propiedad de otro*” (Código Civil, 2005).

Finalmente, en materia penal se hace alusión a que el dolo es el conocimiento y voluntad de realizar los elementos establecidos en el tipo, es decir, infringir la obligación, de modo que se provoca un resultado deseado y premeditado por el autor (Rodríguez F. , 2019, pág. 182).

CAPÍTULO 2

2. ANÁLISIS DE LA FIGURA DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE REPRESENTANTES LEGALES DE COMPAÑÍAS MERCANTILES FRENTE A SUS OBLIGACIONES EN ECUADOR.

Dentro del presente capítulo se revisará, en primer lugar, cómo se encuentra regulada esta figura dentro del sistema jurídico ecuatoriano; en segundo lugar, se realizará una comparación con sistemas jurídicos comparados, acerca de su regulación en referencia al tema que es objeto de análisis en el presente proyecto; y, finalmente, se analizarán documentos jurídicos, para entender el avance doctrinario y su aplicación fáctica alrededor del mundo.

2.1 Regulación en el Código Tributario Ecuatoriano

La figura de la responsabilidad tributaria nace con el objeto de garantizar el cumplimiento de una obligación o deuda tributaria ajena, de tal manera que el estado no pierda el ingreso económico que le corresponde por haberse dado el hecho generador y consecuentemente por haberse generado la obligación tributaria; de este modo, el responsable no tiene el carácter de contribuyente, sino que por imposición de la ley, debe cumplir con las obligaciones tributarias de éste (Orellana y Ruiz, 2015, pág. 76).

Dentro del sistema jurídico ecuatoriano, esta figura de la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles por las obligaciones tributarias de ésta, se encuentra establecida en varios artículos del Código Tributario; sin embargo, es preciso analizar en primer lugar el artículo 26¹ (Codigo Tributario Vigente, 2005).

En aquella disposición normativa, se ratifica que la figura de la responsabilidad pretende velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, que, en el presente caso de estudio, son las compañías Mercantiles. A su vez, en el último inciso se establece que la responsabilidad es de carácter solidaria; es decir, el acreedor tendrá la posibilidad de exigir el cumplimiento total o parcial de la obligación tributaria

¹ Art. 26.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, 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.

por parte del responsable, quedando a salvo el derecho del mismo de repetir lo dado o pagado en contra del contribuyente.

Adicionalmente, en el Código Tributario ecuatoriano, se clasifican los responsables en tres tipos: los responsables por representación; los responsables como adquirente o sucesor; y, otros responsables. Para el caso que nos atañe, nos referiremos a los responsables por representación, específicamente a los que están establecidos en el artículo 27² ibidem (Codigo Tributario Vigente, 2005).

En el artículo mencionado, se confirma que los directores, presidentes, gerentes o en general representantes legales de personas jurídicas, dentro de las cuales se encuentran las compañías mercantiles, son responsables por la representación que ostentan; sin embargo, en el inciso final se acentúa que ésta responsabilidad se “limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión” (Codigo Tributario Vigente, 2005).

Ahora bien, al establecerse una limitación a la responsabilidad, se genera a su vez una limitación a la solidaridad, pues de su concepto se entiende que el acreedor puede exigir al responsable solidario el cumplimiento total de la obligación; sin embargo, si la obligación tributaria sobrepasa el valor de los bienes administrados y al valor de las rentas producidas en su gestión; el estado podrá exigir el cumplimiento sólo hasta el valor de los bienes administrados y al valor de las rentas en la gestión del representante legal.

² Art. 27.- Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación:

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

Adicionalmente, dentro del cuerpo legal que se está analizando, se encuentra también el artículo 30.7³, el que trata específicamente sobre el tema en cuestión, pues regula la responsabilidad del representante legal de compañías mercantiles. Se establece que la responsabilidad solidaria del administrador no será aplicable salvo que exista dolo o culpa grave.

La figura de responsabilidad solidaria en la normativa tributaria ecuatoriana, sobre el tema en cuestión, tiene una doble limitación. Por un lado, la limitación económica establecida en el inciso final del artículo 27 y; en segundo lugar, la limitación de carácter subjetivo, es decir, si no se demuestra la existencia del dolo o culpa grave, no habrá responsabilidad. En dicho sentido, será obligación de la administración tributaria demostrar aquella situación a fin de que se pueda perseguir el cumplimiento de las obligaciones en contra de los responsables solidarios.

Por su parte, en la segunda mitad del artículo 30.7 se regula que las compañías responderán por las obligaciones que les correspondan en virtud de sus negocios y que esta responsabilidad de las personas jurídicas es hasta por el valor del capital o incluso con el patrimonio; además, finalmente establece que cuando las obligaciones provengan de dolo del representante legal, éste deberá responder por las mismas. (Codigo Tributario Vigente, 2005)

En referencia a lo antedicho, es preciso manifestar que el artículo 30.7 presenta una obscuridad en su redacción, la que puede causar una confusión e incluso erróneas interpretaciones. Por un lado, se podrá entender que los representantes legales de personas jurídicas responderán con su capital o patrimonio, en caso de que las obligaciones se generaren por su dolo, en dicha situación se generaría una posible antinomia con lo establecido en el inciso final del artículo 27 *ibidem*, pues allí se determina que la responsabilidad del administrador alcanza hasta por el monto de los bienes y rentas administradas.

³ Art. 30.7.- De la responsabilidad del representante legal - El representante legal de una persona jurídica no será responsable solidario de las obligaciones que se deriven de su gestión, en el ámbito tributario, salvo dolo o culpa grave. Las personas jurídicas deberán responder frente a terceros por las obligaciones que se originen por el giro de sus negocios, hasta por el valor del capital y el patrimonio, excepto en los casos en que dichas obligaciones se hubiesen generado por cualquier tipo de fraude, ocasionado por dolo del representante legal o administrador, en perjuicio de uno o varios acreedores, en cuyo caso este último deberá responder por las mismas.

Por otro lado, se podría interpretar que solamente la persona jurídica responderá a las obligaciones con el capital y patrimonio y, que, en el caso de dolo o culpa grave de los administradores de las mismas, la compañía no tendrá responsabilidad y los representantes cubrirán la obligación al tenor de lo establecido en el artículo 27 *ibidem*; de todos modos, esta situación podría resultar perjudicial para la aplicación fáctica de la norma, por lo que, en líneas posteriores se analizará dicha situación a fin de determinar si es o no necesaria una reforma legal.

Por otro lado, el artículo 321⁴ del Código Tributario Ecuatoriano también regula la responsabilidad por infracciones y, se establece que dicha aquella responsabilidad es de carácter real respecto de empresas o personas jurídicas a nombre de las cuales hayan actuado. Y finalmente, se añade que, las empresas y los propietarios de las mismas responderán solidariamente con sus representantes por las sanciones pecuniarias que correspondan por las infracciones cometidas por los representantes.

Es importante destacar que esta norma posee una especie de obscuridad y podría generar diversas interpretaciones; pues, por un lado, se puede entender que, la compañía, los dueños de las mismas, en este caso los socios o accionistas y los representantes legales son responsables solidarios por las sanciones cometidas por los representantes legales, pero ante la administración tributaria. A breves rasgos y, aplicando una interpretación sistemática, se podría considerar que ésta es la aplicación que debería tener la norma, sin embargo, deberá ser analizado oportunamente.

Por su parte, se podría también interpretar que tanto los socios o accionistas, cuánto la compañía son responsables solidarios frente al representante legal por las sanciones pecuniarias generadas como consecuencia de la actividad de los representantes. Ahora bien, de ser ésta la interpretación adecuada, se tendría que tomar en cuenta que, solo se aplicaría siempre y cuando el representante legal haya sido declarado responsable

⁴ 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.

solidario y haya cumplido con el pago de las sanciones, conforme la regulación sobre la materia de este cuerpo normativo, pero ésta podría llegar a entenderse como una interpretación extensiva o forzosa; sin embargo, dicha situación no se encuentra detallada en el articulado y, es contraria a la normativa societaria vigente en el país, conforme se especificará más adelante.

En virtud de lo expuesto, ésta es una situación que tendrá que ser objeto de debate en líneas futuras dentro del presente trabajo, a fin de considerar la aplicabilidad de esta norma y, de ser necesario, optar por una idea de reforma para que, la misma sea compatible y coherente con el articulado sobre la responsabilidad dentro del Código Tributario Ecuatoriano.

2.2 Comparación con sistemas jurídicos comparados

Es crucial considerar la regulación normativa acerca de la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles que mantienen otros países, para conocer si es semejante a la del Ecuador o, si existe una forma de regulación diferente que pueda resultar novedosa, para así poder dar respuesta al objetivo general del presente proyecto, es decir, conocer si la regulación actual en el Código Tributario Ecuatoriano sobre el tema es o no compatible o aplicable a la realidad. Por lo antedicho, se analizará la regulación tributaria de los países Perú, Colombia, Uruguay, Venezuela, México, Chile, Bolivia y España.

En primer lugar, se analizará el Código Tributario Peruano, el cual es relativamente nuevo si lo comparamos con el Código Tributario Ecuatoriano, pues tiene como fecha de publicación el 22 de junio del año 2013. La responsabilidad en este cuerpo normativo aparece en el artículo 9, en donde simplemente se brinda una noción teórica del responsable.

Consecuentemente, el artículo 16⁵ trata sobre los representantes legales y los responsables solidarios; y, señala que los primeros que son aquellos designados por las personas

⁵ Artículo 16º.- REPRESENTANTES - RESPONSABLES SOLIDARIOS Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes: 1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces. 2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas. 3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica. 4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas. 5. Los síndicos, interventores o liquidadores

jurídicas, serán responsables solidarios cuando dejen de pagar las deudas tributarias, ya sea por dolo, negligencia grave o abuso de sus facultades de administración. Es decir, si se incumple con el pago de las deudas y esto confluye con el elemento subjetivo necesario, tendrá lugar la responsabilidad solidaria.

Adicionalmente, dentro del mismo artículo, se detallan 13 supuestos en los cuales se considera la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades, los cuales se pueden visualizar en la norma detallada en la nota al pie número cinco. De entre todos,

de quiebras y los de sociedades y otras entidades. En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado. (13) Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario: 1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos. A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario. 2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo. 3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda. 4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria. 5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales. (14) 6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares. (14) Numeral modificado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012. 7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden. 8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos. 9. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°. 10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos. 11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o se incluye en el Régimen Especial del Impuesto a la Renta o en el Régimen MYPE Tributario siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes. (Numeral 11 del tercer párrafo del artículo 16° modificado por la Primera Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1270, publicado el 20.12.2016 y vigente desde el 1.1.2017 de acuerdo con la Primera Disposición Complementaria Final). 12. Omite presentar la declaración jurada informativa prevista en el numeral 15.3 del artículo 87 del Código Tributario, que contiene la información relativa al beneficiario final. (Numeral 12 del tercer párrafo del artículo 16° incorporado por la Segunda Disposición Complementaria Modificatoria del Decreto Legislativo N° 1372, publicado el 2.8.2018 y vigente desde el 3.8.2018). 13. Sea sujeto de la aplicación de los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI del Título Preliminar. La responsabilidad se atribuye a los representantes legales siempre que hayan colaborado con el diseño o la aprobación o la ejecución de actos, situaciones o relaciones económicas previstas en los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI. (Numeral 13 del tercer párrafo del artículo 16° incorporado por el artículo 4° del Decreto Legislativo N.° 1422, publicado el 13.9.2018 y vigente desde el 14.9.2018). (13) Párrafo sustituido por el Artículo 7° del Decreto Legislativo N° 953, publicado el 5 de febrero de 2004. (15) En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades. (15) Párrafo incorporado por el Artículo 3° de la Ley N° 27335, publicada el 31 de julio de 2000.

se puede destacar el no llevar la contabilidad y, el no haberse inscrito ante la administración tributaria.

Ahora bien, es menester señalar que al establecer los presupuestos en los cuales se considera existe el elemento subjetivo doloso, se genera una presunción, es decir, le bastaría a la administración tributaria especificar que se cometió uno de aquellos para que tenga lugar la responsabilidad solidaria.

Entonces, en los casos que no se señalaren en la norma, le corresponderá a la administración tributaria, probar la existencia del elemento subjetivo. Finalmente, para concluir el análisis de esta norma, al darse una suposición, el sujeto pasivo, tendrá la posibilidad de probar lo contrario, es decir, de desvirtuar la responsabilidad sobre la deuda tributaria.

Por su parte, en el artículo 20⁶ se detallan en cinco numerales los efectos de la responsabilidad solidaria, de entre los cuales, se debe destacar el numeral primero en donde se establece que la obligación se le puede exigir a cualquier deudor de manera total o parcial. Por último, en el inciso final se establece que el responsable deberá ser notificado con la resolución de determinación de responsabilidad, a fin de que tenga efecto la misma.

⁶ Artículo 20°-A.- EFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Los efectos de la responsabilidad solidaria son: 1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1. Del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19°. 2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo. 3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. del artículo 46° tienen efectos colectivamente. 4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa. Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables. 5. La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7. del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente. Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad. (25) Artículo incorporado por el Artículo 4° del Decreto Legislativo N° 981, publicado el 15 de marzo de 2007.

Es decir, la regulación tributaria de Perú, al igual que en Ecuador, regula los elementos subjetivos, el dolo y la negligencia o culpa grave; y, difiere cuando agrega el elemento ‘abuso de las facultades del administrador’. Además, se asemeja porque toma en cuenta también la responsabilidad de carácter solidario; sin embargo, a diferencia de Ecuador, no se establece un límite a la solidaridad, pues como sabemos en la normativa ecuatoriana el responsable responde hasta por el monto de los bienes administrados y las rentas producidas, en Perú, no. Por último, se especifica una pequeña regla procedimental sobre la notificación al responsable, para que dicha figura tenga efecto, misma que no existe en Ecuador.

En segundo lugar, se analizará el Estatuto Tributario de Colombia, el cual entró en vigencia el 30 de marzo de 1989. La primera aparición sobre responsabilidad se da en el artículo tres, en donde se destaca la noción teórica de la figura del responsable. Por su parte, en el artículo 572 se establece quienes son los representantes que deben cumplir aquellos deberes formales señalados en la ley, y de entre todos, se especifica en el literal c) que tienen dicha obligación los representantes legales, gerentes y administradores de las personas jurídicas. (Decreto 624, 1989)

Por su parte, el artículo 573⁷ establece que estos obligados a dar cumplimiento de los deberes formales, responden de manera subsidiaria por las consecuencias de sus omisiones. Es decir, si los representantes legales de personas jurídicas omiten el cumplimiento de obligaciones establecidas en la ley, serán responsables subsidiarios. Ahora bien, no se detalla el monto por el cual responderán, ni tampoco se establece que se deba considerar un elemento subjetivo, sino se podría entender que la mera omisión, genera responsabilidad.

A diferencia de Ecuador, en Colombia se aplica la responsabilidad subsidiaria, por la omisión de deberes formales, mismos que se encuentran detallados en el Estatuto Tributario y son, por ejemplo, el expedir facturas, entre otros. Además, no se necesita que exista un elemento subjetivo doloso, sino la mera negligencia genera responsabilidad subsidiaria. Es decir, el fisco tendrá que perseguir en primer término a la persona jurídica

⁷ ARTICULO 573. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA DE LOS REPRESENTANTES POR INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES. <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 77> Los obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros responden subsidiariamente cuando omitan cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de su omisión.

y, si esta no puede cumplir con la obligación, podrá exigir el pago al responsable. Finalmente, no se destaca el monto por el cual se deberá responder.

En tercer lugar, se revisará la normativa tributaria de Uruguay, la cual entró en vigencia el 6 de diciembre del año 1974. En el artículo 19 aparece la figura del responsable, en donde se especifica su noción teórica, agregando el derecho que tiene el responsable de repetir en contra del contribuyente.

Adicionalmente, en el artículo 21⁸ se establece que los administradores que no actúen con la debida diligencia, serán responsables solidarios de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas representadas. Y, se agrega una limitación a dicha responsabilidad, la cual es hasta por el valor de los bienes administrados, salvo que se hubiere actuado con dolo. (Codigo Tributario 14306, 1974)

O sea, en este caso, si existe una mera negligencia por parte del representante legal, éste responderá de manera solidaria por el monto de los bienes administrados y, si se demuestra que actuó con dolo, responderá por el total de la obligación sin limitación alguna. Por lo expuesto, el elemento subjetivo es determinante para el valor por el cual se responde.

Por su parte el artículo 106⁹ ibidem establece unos supuestos eximentes de la responsabilidad, los cuales son la existencia de incapacidades, fuerza mayor o caso fortuito y, finalmente el error excusable. En otras palabras, los representantes legales de personas jurídicas que justificaren la existencia de uno de los elementos antedichos, no serán responsables solidarios ante la administración tributaria.

En atención a lo manifestado y, en comparación con la normativa tributaria del Ecuador, se vislumbra que el tipo de responsabilidad es semejante, pues es de carácter

⁸ Artículo 21 (Solidaridad de los representantes).- Los representantes legales y voluntarios que no procedan con la debida diligencia en sus funciones, serán solidariamente responsables de las obligaciones tributarias que correspondan a sus representados. Esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieren actuado con dolo.

⁹ Artículo 106 (Eximentes de responsabilidad).- Excluyen la responsabilidad: 1.o La incapacidad absoluta, cuando se carece de representante legal o judicial. Cuando el incapaz tuviere representante ambos responderán solidariamente, pero el primero solamente hasta la cuantía del beneficio o provecho obtenido. 2.o La fuerza mayor y el estado de necesidad. 3.o El error excusable en cuanto al hecho que constituye la infracción.

solidario; empero, la responsabilidad de los representantes legales de personas jurídicas en Uruguay se da por mera negligencia, destacando que responderá por el monto de lo administrado; y, agrega tácitamente que se responderá por el total de la obligación si existe la figura dolosa. En Ecuador no existe la mera negligencia, pues sólo cuando se actúa por dolo o culpa grave, el representante legal responderá por el monto de los bienes administrados, es decir, es un beneficio para el representante legal, pues bajo ningún concepto responderá por el total de la obligación, como si sucede en Uruguay.

En cuarto lugar, se tomará en cuenta la regulación tributaria de Venezuela, misma que entró en vigencia el 29 de enero del año 2020. Hasta ahora es el cuerpo normativo tributario más reciente, por lo que se entendería que su regulación pretende ser más ajustada a las necesidades actuales de la sociedad. Esta norma jurídica tiene como primer indicio de regulación de la responsabilidad en el artículo 25 del Código Orgánico Tributario, el cual conceptualiza la figura del responsable como sujeto pasivo de la obligación tributaria. (Código Orgánico Tributario, 2020)

Asimismo, el artículo 28¹⁰ ibidem plantea la responsabilidad solidaria por multas y tributos de los bienes que administren; en donde, de entre varios responsables, se destacan a los directores, administradores o representantes de las personas jurídicas. Es decir, los representantes legales responderán de manera solidaria hasta por el monto de los bienes que se administren.

A la vez, en el artículo 85¹¹ se destacan las causales por las cuales se exime de la responsabilidad a los responsables solidarios, como el caso fortuito o fuerza mayor, error

¹⁰ Artículo 28. Son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan: 1. Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces y de herencias yacentes. 2. Los directores, gerentes, administradores o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida. 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica. 4. Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan. 5. Los síndicos y liquidadores de las quiebras; los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, los interventores de sociedades y asociaciones. 6. Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas. 7. Los demás que conforme a las leyes así sean calificados. Parágrafo Primero. La responsabilidad establecida en este artículo se limitará al valor de los bienes que se reciban, administren o dispongan. Parágrafo Segundo. Subsistirá la responsabilidad a que se refiere este artículo respecto de los actos que se hubieren ejecutado durante la vigencia de la representación, o del poder de administración o disposición, aun cuando haya cesado la representación o se haya extinguido el poder de administración o disposición.

¹¹ Artículo 85. Son eximentes de la responsabilidad por ilícitos tributarios: 1. La minoría de edad. 2. La discapacidad intelectual debidamente comprobada. 3. El caso fortuito y la fuerza mayor. 4. El error de hecho y de derecho excusable.

excusable, la discapacidad intelectual y la minoría de edad. Ahora bien, es preciso manifestar que la responsabilidad surge por el cometimiento de ilícitos tributarios a lo cual, el Código Orgánico Tributario de Venezuela divide en dos capítulos; por una parte los ilícitos tributarios formales los cuales se encuentran en el capítulo II del Título III y, por otra parte, los ilícitos tributarios materiales, los cuales se encuentran en el capítulo III del Título III.

Los primeros, como el nombre lo indica, suponen la existencia de la infracción por la acción u omisión de deberes formales tales como llevar libros o registros contables, emitir facturas, no permitir el control del fisco, no presentar declaraciones, entre otros. Los segundos hacen referencia a, por ejemplo, el incumplimiento de realizar retenciones, el retraso u omisión en el pago de tributos, entre otros.

En consecuencia, en relación con la normativa jurídica tributaria ecuatoriana, en Venezuela también se regula la figura de la responsabilidad solidaria, misma que es hasta por el monto de los bienes que se administren; sin embargo, no se detalla que deba existir un elemento doloso para que tenga lugar la misma, por lo que se entiende que la mera omisión o negligencia, genera responsabilidad. Por su parte, a diferencia de Ecuador, no se toma en cuenta las ‘rentas producidas’ como supuesto para limitar al monto de la obligación hasta por la que se responde.

En quinto lugar, se revisará el Código Fiscal de la Federación de Estados Unidos Mexicanos, el cual fue publicado el 31 de diciembre de 1981. A diferencia de los demás cuerpos normativos, no establece la noción teórica del responsable; sin embargo, en su artículo 26¹² se regula que la responsabilidad solidaria recae sobre la o las personas que

¹² Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

(...)

III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión. La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c), d), e), f), g), h) e i) de la fracción X de este artículo.

(...)

realicen las funciones de administración de las personas morales, cuya responsabilidad será por contribuciones causadas, no retenidas o, por las que debieron pagarse durante su gestión, en la parte en la que no alcance a garantizarse con los bienes de la persona moral. Adicionalmente, dentro del mismo artículo se desarrollan los supuestos en los cuales también se genera la responsabilidad del administrador, tales como no llevar contabilidad u ocultarla, no inscribirse en el registro federal de contribuyentes, etcétera. (Código Fiscal de la Federación, 1981)

Ahora bien, para entender la forma de regulación mexicana, se deben realizar algunas acotaciones; pues cuando la ley se refiere a ‘personas morales’, se debe entender que se hace referencias a lo que se conoce como personas jurídicas o, compañías mercantiles para el caso que es competencia del presente proyecto de investigación.

X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos: a) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos. c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya. d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código. e) No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes. f) Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. g) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes a que se refiere dicho artículo. h) Se encuentre en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B, octavo párrafo de este Código, por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal dicha persona moral haya recibido comprobantes fiscales de uno o varios contribuyentes que se encuentren en el supuesto a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B del este código, por un monto superior a \$9,736,810.00. Cantidad del inciso actualizada por resolución miscelánea fiscal DOF 05-01-2022. Compilada DOF 27-12-2022. Actualizada DOF 29-12-2023 i) Se encuentre en el listado a que se refiere el artículo 69-B Bis, noveno párrafo de este Código, por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales a que se refiere dicho artículo. Cuando la transmisión indebida de pérdidas fiscales sea consecuencia del supuesto a que se refiere la fracción III del mencionado artículo, también se considerarán responsables solidarios los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente las pérdidas fiscales, siempre que con motivo de la reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de cambio de socios o accionistas, la sociedad deje de formar parte del grupo al que perteneció. La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

(...).

Asimismo, conforme se ha revisado en líneas anteriores, la responsabilidad solidaria supone la posibilidad de que el acreedor pueda exigir el cobro ya sea al contribuyente o al responsable, por el total o parcial cumplimiento de la obligación. Dicho esto, en el artículo previamente analizado de la legislación tributaria mexicana, se puede observar que se destaca la responsabilidad de los administradores ‘en la parte en la que no se alcance a garantizar la obligación con los bienes de la persona moral’; es decir, lo que se regula teóricamente es una responsabilidad solidaria, sin embargo, en la praxis lo que en realidad sucede es que, el fisco tendría que primero pretender garantizar la obligación con los bienes de la persona jurídica y, en caso de que ésta no cumpliera, exigir el cumplimiento al responsable ‘solidario’, situación que encaja en la figura de responsabilidad subsidiaria.

A pesar de ello y, en comparación con la legislación ecuatoriana, México supone una responsabilidad de tipo solidaria y no presenta una limitación al monto sobre el cual los administradores responderán ante las obligaciones; tampoco establece la necesidad de que exista un elemento subjetivo doloso para que se dé la responsabilidad, por lo que, solamente se asemeja a Ecuador en cuanto a la solidaridad, teniendo en consideración que dicha figura es contradictoria, conforme lo destacado en el párrafo anterior.

Siguiendo con el análisis de sistemas jurídicos a fin de comparar la regulación sobre la responsabilidad de representantes legales de compañías mercantiles en relación a sus obligaciones tributarias, es turno de conocer la regulación tributaria de la República de Chile; la que, expidió su Código Tributario el 31 de diciembre de 1974.

En continuación, de la revisión de dicho cuerpo normativo, se concluye que en primer término no cuentan, como en otros sistemas jurídicos, con una definición o introducción sobre el ‘responsable’; sin embargo, si regulan la responsabilidad del representante legal de una compañía, la que se encuentra en el artículo 98¹³ del Código Tributario Chileno. (Decreto Ley 830. Código Tributario, 1974)

¹³ Artículo 98.- De las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas. Tratándose de personas jurídicas, serán solidariamente responsables el gerente general, administrador o quienes cumplan las tareas de éstos, y los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento, pero sólo en el caso que hayan incurrido personalmente en las infracciones. Se entenderá que incurren personalmente en las infracciones quienes hayan tomado parte en la ejecución del hecho, sea de una manera inmediata y directa, sea impidiendo o procurando impedir que se evite, o quienes, concertados para su ejecución, facilitan los medios con que se lleva a efecto el hecho o lo presencian sin tomar parte inmediata en él.

La responsabilidad de los gerentes de personas jurídicas es de carácter solidaria, en caso de que se incurriere en infracciones, mismas que se encuentran debidamente detalladas en el artículo 97 *ibidem*, tales como el retraso o no presentación de declaraciones, no llevar contabilidad, el incumplimiento de obligaciones, etcétera.

De igual forma, es de suma importancia destacar que no se especifica el monto por el cual se responderán a las obligaciones, de modo que, se entendería que es por el total de las mismas; a su vez, no se destaca la necesidad de que confluya la infracción con la existencia de un elemento subjetivo doloso, por lo que, el simple cometimiento de la misma, supondría la responsabilidad solidaria.

Adicionalmente, se agrega que los socios son también responsables solidarios, empero solo aquellos a quienes corresponda “dicho cumplimiento”; es decir, la ley busca generar que éstos respondan, sin embargo, se genera una especie de confusión normativa, puesto que al decir ‘dicho cumplimiento’, no se determina a qué hace referencia, si a las obligaciones tributarias en general o a las obligaciones de socio como tal.

Aparte de aquello, se agrega que serán responsables sólo cuando se haya incurrido personalmente en las infracciones; en dicho sentido se genera otra confusión, pues no se sabe si esa limitación corresponde solamente a los socios o a todos los sujetos que se describen en el artículo; no obstante, del análisis del artículo, parecería ser que supone la responsabilidad solidaria de los sujetos detallados sólo cuando éstos incurrieren personalmente en infracciones.

Por su parte, es preciso destacar una figura interesante y novedosa que existe en el régimen tributario chileno, la cual se encuentra establecida en el artículo 99¹⁴ *ibidem*, la que supone la posibilidad de que se responda corporalmente por una sanción; en otras palabras, permite que los representantes legales y/o socios puedan ser arrestados hasta que se de cumplimiento a las obligaciones tributarias, siempre y cuando hayan incurrido

¹⁴ Artículo 99.- Las sanciones corporales y los apremios, en su caso, se aplicarán a quien debió cumplir la obligación y, tratándose de personas jurídicas, a los gerentes, administradores o a quienes hagan las veces de éstos y a los socios a quienes corresponda dicho cumplimiento, pero sólo en el caso que hayan personalmente incurrido en las infracciones. Se entenderá que incurren personalmente en las infracciones quienes hayan tomado parte en la ejecución del hecho, sea de una manera inmediata y directa, sea impidiendo o procurando impedir que se evite, o quienes, concertados para su ejecución, facilitan los medios con que se lleva a efecto el hecho o lo presencian sin tomar parte inmediata en él.

éstos personalmente en la infracción. El apremio se encuentra regulado en el artículo 93¹⁵ ibidem.

En síntesis, en el derecho tributario Chileno se considera la existencia de la responsabilidad solidaria sin especificar el monto por el cual responde. No se detalla la necesidad de existencia de dolo o culpa; no obstante, se agrega que éste tuvo que haber actuado de manera personal en las infracciones para que tenga cabida la responsabilidad, razón por la cual, se podría entender que existe el requerimiento de la existencia de un elemento volitivo. Además, se añade la posibilidad de arrestar a los responsables. En comparación con el derecho tributario ecuatoriano, solamente la figura de la responsabilidad solidaria es similar.

En séptimo lugar, para dar continuidad al estudio, se analizará la regulación tributaria de Bolivia con respecto al tema en cuestión. En primer término, en el artículo 27 se establece la noción teórica del responsable, el cual expone que es aquel que sin ser contribuyente debe cumplir con las obligaciones de éste, por mandato de la ley. A su vez, se menciona que el carácter de responsable se asume por dos situaciones puntuales, ya sea por administrar un patrimonio ajeno o, por transmisión de obligaciones. Claramente, para el caso que nos compete, el primer supuesto es relevante. (Código Tributario Boliviano, 2003)

En añadidura, respecto a los responsables por administrar un patrimonio ajeno, el artículo 28¹⁶ detallan los casos en los que se consideran que existe un administrador responsable. Evidentemente, los representantes legales de personas jurídicas son

¹⁵ Artículo 93.- En los casos que se señalan en el presente Título podrá decretarse por la justicia Ordinaria el arresto del infractor hasta por quince días, como medida de apremio a fin de obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas. Para la aplicación de esta medida será requisito previo que el infractor haya sido apercibido en forma expresa a fin de que cumpla dentro de un plazo razonable. El juez citará al infractor a una audiencia y con el solo mérito de lo que se exponga en ella o en rebeldía del mismo, resolverá sobre la aplicación del apremio solicitado y podrá suspenderlo si se alegaren motivos plausibles. Las resoluciones que decreten el apremio serán inapelables.

¹⁶ Artículo 28° (Responsables por la Administración de Patrimonio Ajeno). I. Son responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias que derivan del patrimonio que administran: 1. Los padres, albaceas, tutores y curadores de los incapaces. 2. Los directores, administradores, gerentes y representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida. 3. Los que dirijan, administran o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica. 4. Los mandatarios o gestores voluntarios respecto de los bienes que administran y dispongan. 5. Los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores e interventores y los representantes de las sociedades en liquidación o liquidadas, así como los administradores judiciales o particulares de las sucesiones. II. Esta responsabilidad alcanza también a las sanciones que deriven del incumplimiento de las obligaciones tributarias a que se refiere este Código y demás disposiciones normativas.

responsables por el cargo que ostentan. Por su parte, en el segundo inciso del artículo antedicho, se menciona que el alcance de la responsabilidad llega a ser incluso hasta por el valor de las sanciones; es decir, se responde por el monto de la obligación y, también por el monto de la sanción.

En consecuencia, el artículo 29¹⁷, agrega que la responsabilidad por la representación que se detalla en el artículo 28, es hasta por el monto del patrimonio administrado, es decir, en el caso que nos atañe, el responsable tendrá que cumplir con la obligación hasta por el valor de todos los bienes que la compañía o persona jurídica mantenga, entendiendo al patrimonio como el conjunto de activos y pasivos.

El artículo 30¹⁸ ibidem indica que la mencionada responsabilidad será de carácter subsidiaria, es decir, que tendrá lugar siempre y cuando el obligado principal, o sea el contribuyente o persona jurídica, no pueda cubrir la obligación y la sanción con su patrimonio. A su vez, se destaca que, en caso de existir dolo, se responderá ilimitadamente por el monto, incluso con su patrimonio.

Es síntesis, los representantes legales responden de manera subsidiaria hasta por el monto límite del patrimonio que se administra, y dicha responsabilidad incluye el monto de la obligación y el monto de la sanción, siempre y cuando ésta no sea superior al patrimonio. En palabras simples, el representante legal responde hasta por el monto

¹⁷ Artículo 29° (Responsables por Representación). La ejecución tributaria se realizará siempre sobre el patrimonio del sujeto pasivo, cuando dicho patrimonio exista al momento de iniciarse la ejecución. En este caso, las personas a que se refiere el Artículo precedente asumirán la calidad de responsable por representación del sujeto pasivo y responderán por la deuda tributaria hasta el límite del valor del patrimonio que se está administrando.

¹⁸ Artículo 30° (Responsables Subsidiarios). Cuando el patrimonio del sujeto pasivo no llegara a cubrir la deuda tributaria, el responsable por representación del sujeto pasivo pasará a la calidad de responsable subsidiario de la deuda impaga, respondiendo ilimitadamente por el saldo con su propio patrimonio, siempre y cuando se hubiera actuado con dolo. La responsabilidad subsidiaria también alcanza a quienes administraron el patrimonio, por el total de la deuda tributaria, cuando éste fuera inexistente al momento de iniciarse la ejecución tributaria por haber cesado en sus actividades las personas jurídicas o por haber fallecido la persona natural titular del patrimonio, siempre y cuando se hubiera actuado con dolo. Quienes administren patrimonio ajeno serán responsables subsidiarios por los actos ocurridos durante su gestión y serán responsables solidarios con los que les antecedieron, por las irregularidades en que éstos hubieran incurrido, si conociéndolas no realizaran los actos que fueran necesarios para remediarlas o enmendarlas a excepción de los síndicos de quiebras o concursos, los liquidadores e interventores, los representantes de las sociedades en liquidación o liquidadas, así como los administradores judiciales o particulares de las sucesiones, quienes serán responsables subsidiarios sólo a partir de la fecha de su designación contractual o judicial.

límite del patrimonio de la compañía, dependiendo de cuál es el valor de la deuda, pues si ésta es mayor al patrimonio, el representante ya no responderá por la diferencia.

Además, se destaca una excepción, y es que, si se da la existencia del elemento subjetivo doloso en el cometimiento de la infracción tributaria, el responsable responderá por el total de la obligación y sanción, incluso con su patrimonio personal, quedando de lado esa ventaja de responder por el límite del valor del patrimonio de la compañía.

Además, es pertinente mencionar que en los artículos 32¹⁹ y 33²⁰ *ibidem*, se especifica el procedimiento para dar inicio a la responsabilidad subsidiaria y menciona que se tiene que realizar un acto de derivación administrativa en donde conste que el agotamiento del patrimonio del deudor principal. A su vez, que dicho acto administrativo debe ser notificado adecuadamente al responsable, quien podrá impugnar el mismo, sin que esté en discusión el valor de la deuda.

En breve, se da a conocer la forma en que se regula el procedimiento de derivación en el Código Tributario Boliviano, por cuánto aquello posibilita la verdadera aplicación de la figura de la responsabilidad, permitiendo que aquella cumpla con su fin de garantizar el cumplimiento de la obligación; situación que, conforme se analizará en líneas posteriores, de no estar regulada, puede llegar a ser un impedimento para la aplicación fáctica de la norma.

Finalmente, es claro destacar que la responsabilidad surge como consecuencia del cometimiento de infracciones o, por incumplimiento de obligaciones. En el Código Tributario Boliviano en el artículo 70 se establece un listado de las obligaciones del sujeto pasivo, dentro de las cuales, se puede destacar el inscribirse en los registros de la administración tributaria, realizar declaraciones, etcétera; el incumplimiento de aquellas genera que tenga lugar la responsabilidad subsidiaria.

¹⁹ Artículo 32° (Derivación de la Acción Administrativa). La derivación de la acción administrativa para exigir, a quienes resultaran responsables subsidiarios, el pago del total de la deuda tributaria, requerirá un acto administrativo previo en el que se declare agotado el patrimonio del deudor principal, se determine su responsabilidad y cuantía, bajo responsabilidad funcionaria.

²⁰ Artículo 33° (Notificación e Impugnación). El acto de derivación de la acción administrativa será notificado personalmente a quienes resulten responsables subsidiarios, indicando todos los antecedentes del acto. El notificado podrá impugnar el acto que lo designa como responsable subsidiario utilizando los recursos establecidos en el presente Código. La impugnación solamente se referirá a la designación como responsable subsidiario y no podrá afectar la cuantía de la deuda en ejecución.

En octavo y último lugar, para dar por concluido este subacápite de comparación normativa con legislaciones jurídicas similares, se analizará la Ley 58/2003 General Tributaria Española, la cual fue publicada en el Boletín Oficial del Estado de España en fecha 18 de diciembre del 2003. (Ley 58/2003 General Tributaria , 2003)

La norma referida, tiene una doble regulación para los responsables tributarios; por una parte, los responsables solidarios y, por otra parte, los responsables subsidiarios. Los representantes legales de compañías mercantiles o personas jurídicas podrían llegar a ser responsables por las dos formas, dependiendo si ha participado o no activamente en el cometimiento de la infracción, es decir, si ha existido o no un mero indicio de dolo.

Por una parte, el artículo 42²¹ de la Ley General Tributaria regula quienes serán responsables solidarios y, en estricto sentido determina que lo serán las personas que causen o colaboren activamente en la realización de la infracción. Ello determina que, a pesar de que no se refiera directamente a los representantes legales, si uno de estos incurre en lo que se manifestó, responderá de manera solidaria por el monto de la obligación e incluso por el monto de la sanción.

En continuidad, el artículo 43²² ya individualiza y trata en específico sobre la responsabilidad de los administradores de personas jurídicas; sin embargo, destaca que lo ahí regulado es sin perjuicio lo que determina el artículo precedente, es decir, la norma pretende determinar que su contenido no es contrario a lo establecido en el artículo 42 numeral 1 literal a); sin embargo, a nuestro entender, si se genera una especie de contradicción.

²¹ Artículo 42. Responsables solidarios. 1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

(...).

²² Artículo 43. Responsables subsidiarios. 1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

(...).

Este artículo trata sobre la responsabilidad subsidiaria y presupone 3 casos en los cuales esta tiene lugar. En primer lugar, cuando no se hubiesen realizado actos que le incumben para el cumplimiento de las obligaciones tributarias; en segundo lugar, cuando hubiesen consentido el incumplimiento; y, por último, cuando hubiesen adoptado acuerdos para el incumplimiento. En todos estos casos se produce una infracción tributaria que genera la responsabilidad de tipo subsidiario, en donde también se responde por el valor de la obligación y el valor de la deuda.

Ahora bien, ¿Qué sucede si una persona adoptó acuerdos para incumplir obligaciones? En teoría, tendría lugar la responsabilidad de tipo subsidiaria, sin embargo, la administración tributaria podría considerar que esa actuación se adecúa a lo tipificado en el artículo 42, numeral 1, literal a), pues podría entenderse como haber causado activamente la infracción. En dicho supuesto se puede generar una confusión sobre la norma pertinente para aplicar.

En síntesis, a criterio propio, comprendemos que la idea de la norma es que la responsabilidad de tipo solidaria tenga lugar cuando ha existido una actuación activa en el cometimiento de la infracción, que puede ser entendida como dolosa; y, que la responsabilidad subsidiaria tenga lugar cuando se ha actuado con negligencia.

Finalmente, del análisis de las normas tributarias jurídicas de los diferentes países, podemos resumir que existen algunas con ideas novedosas y diferentes a la de Ecuador; otras que se asemejan de manera parcial y, otras que tienen una similitud fuerte. De todos modos, en lo posterior se analizarán que formas de regulación podrían ser adecuadas para tomar en cuenta a fin de generar una propuesta de redacción a futuro, en caso de ser necesaria.

2.3 Análisis de documentos jurídicos en relación a las respuestas de las entrevistas.

Dentro del presente subacápite se realizará una revisión de documentos jurídicos aplicables para el avance del análisis de la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador. Se analizarán artículos de investigación académica; se tomará en cuenta jurisprudencia reciente emitida por jueces del sistema judicial ecuatoriano; y, se examinarán demás documentos jurídicos que puedan servir

para el correcto desarrollo del presente proyecto de investigación. Finalmente, se individualizará la información obtenida de cada uno de los entrevistados.

Por lo manifestado, en primer lugar, se analizará lo que mencionan Moreno de la Cruz y Velásquez (2006) en su publicación denominada “Responsable Solidario en Calidad de Adquirente y Sucesor de la Obligación Tributaria”. En la parte pertinente refieren los autores que, a pesar de que la responsabilidad de carácter solidaria supone que la administración tributaria podrá exigir el cumplimiento de la obligación ya sea al contribuyente o al responsable, por el total o parcial cumplimiento de la misma, el fisco deberá exigir siempre primero las acciones de cobro en contra del contribuyente, antes de intentar perseguir al responsable solidario, situación que no necesariamente supone la responsabilidad subsidiaria, ya que no se requiere el agotamiento de todas las acciones para que la acción en contra del responsable solidario proceda. En otras palabras, a pesar de que la responsabilidad sea solidaria, el fisco tendrá que perseguir en primer lugar al contribuyente.

Por su parte, Martín Fernández (2004) en su estudio sobre la Ley General Tributaria de España, manifiesta que cuando se hace alusión a la responsabilidad subsidiaria por negligencia, se entiende que aquella se aplica cuando los administradores no hayan observado la diligencia necesaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la compañía; en otras palabras, no tendría lugar la responsabilidad por la existencia de una culpa levísima, la cual es cuando no se actúa con la misma diligencia que un hombre diligente lo haría; sino existiría responsabilidad por culpa leve, es decir, cuando no se emplea la diligencia que los seres humanos emplean de manera común en sus negocios.

Por otro lado, Pérez (2016) manifiesta que para determinar la existencia de la responsabilidad, es obligación de la administración tributaria demostrar fehacientemente que se ha encontrado negligencia o culpabilidad, más no es obligación del responsable demostrar que no es culpable. En adición, se señala que la figura de la responsabilidad es una técnica que tiene como objeto de garantizar el cobro de obligaciones y deudas tributarias; empero, ello no puede significar que, va a llegar a ser responsable una persona que no ha tenido participación en los hechos tipificados. Es decir, se manifiesta que, habra responsabilidad, siempre y cuando se haya participado activamente en la comisión de la infracción, caso contrario, no existirá responsabilidad alguna. En síntesis, el fisco no

puede derivar sanciones, salvo que pruebe la culpa del que pretende sancionar por la vía de la responsabilidad.

Por consiguiente, el autor Álvarez (2003) señala en su publicación que, la responsabilidad de los representantes legales de compañías jurídicas surge por la falta de realización de actos necesarios, que eran de su competencia, para el cumplimiento de obligaciones tributarias y, dicha omisión constituye una infracción tributaria. Asimismo, concluye que éste supuesto de origen de la responsabilidad tiene dos requisitos; el primero, que la omisión o no realización del acto conlleve a una infracción tributaria; y, el segundo, que lo omitido haya sido incumencia del representante legal de la compañía.

Por su parte, es preciso tomar en consideración la Jurisprudencia que existe dentro del país sobre la figura que es objeto de análisis dentro del presente trabajo, misma que es de gran importancia porque supone el pronunciamiento de los jueces con respecto a la aplicación de la responsabilidad; de ello, y con los demás documentos jurídicos, se podrá conocer la compatibilidad o funcionalidad de la norma en la actualidad.

En primer lugar, es adecuado analizar la sentencia emitida por los jueces de lo contencioso tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del proceso judicial número 09501-2019-00384, en el que el señor Gustavo Sierra Rossi pretendía que se declare la nulidad del procedimiento coactivo por cuánto nunca se le notificó con el proceso de determinación, sino solamente se notificó a la compañía IMPRESICORP. (Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 2024)

Por su parte, el juez ponente ad quo alude a que la falta de notificación al actor como responsable solidario del acto de determinación, no constituía una omisión de solemnidad sustancial que provoque la nulidad del proceso coactivo, pues dicha responsabilidad nace de la ley; sin embargo, se fundamenta el recurso de casación basado en que al no haber sido notificado con la Liquidación de Diferencias en la Declaración en calidad de representante legal de la compañía en el período en cuestión, perdió su derecho a la defensa como coactivado, situación que es acogida por los jueces de la Corte Nacional de Justicia, resolviendo casar la sentencia y declarando nulo el procedimiento de ejecución. De lo expuesto, se puede considerar que para la responsabilidad solidaria,

debe existir una notificación del proceso administrativo al responsable, a fin de que pueda ejercer en debida forma el derecho a la defensa.

Por otro lado, es necesario también destacar la sentencia emitida por el conjuer ponente Dr. Cohn Zurita Fernando Antonio, dentro del proceso judicial número 09501-2021-00327, por medio del cual la parte actora, la Directora Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas interpuso un recurso de casación por cuánto consideran que los responsables no son directamente afectados por los actos de determinación tributaria, pues el mismo se sigue en contra del contribuyente, razón por la cual se considera que la responsabilidad por representación surge con posterioridad y, en virtud de ello, se debe vincular al representante por solidaridad una vez generado el auto de pago, más no como lo establece el tribunal ad quo, el que destaca que si se pretendía efectuar un cobro en coactiva al responsable por representación, debía ser notificado con cualquier trámite de detreminación para que defienda su gestión realizada. Finalmente, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, resuelve no casar la sentencia impugnada, pues determina que no se puede exigir el cobro en coactiva a un responsable de una obligación derivada de un trámite de determinación seguido solamente en contra del contribuyente y no en contra del responsable. (Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 2023)

Por consiguiente, el Dr. Carlos Miguel Pinto Torres, Juez constitucional de la Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Provincial de Justicia del Guayas, dentro del proceso judicial número 09359-2022-00370, emitió una resolución dentro del proceso de Acción de Protección presentado por parte de los señores Roberto y Horacio Chavarria Paladines en contra del Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, pues dentro de un procedimiento coactivo se emitió una providencia en donde se niega el pedido de la parte actora de ser desvinculados de la acción de cobro por cuánto existe norma posterior más favorable al administrado que es el Art. 30.7 del Código Tributario, y por no haberse demostrado dolo o culpa grave, debían ser excluidos, sin embargo aquello fue negado por la administración tributaria. (Corte Provincial de Justicia. Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Provincial de Justicia, 2022)

La administración tributaria manifiesta que no debe tener carácter retroactivo en virtud del principio de suficiencia recaudatoria, sin embargo, el Código Tributario

también regula que la ley será retroactiva cuando se supriman infracciones o se planteen sanciones más benignas; por lo que, en el presente caso, se trata de una sanción más benigna para el responsable, razón por la cual, el tribunal resolvió revocar la sentencia venida en grado y aceptar el recurso de apelación y ordenó que se desvincule a los actores del procedimiento coactivo.

Por consiguiente, en relación con el punto de derecho tratado en la jurisprudencia que antecede, es imperante manifestar que existe un precedente jurisprudencial obligatorio, contenido dentro de la resolución 12-2024 de la Corte Nacional de Justicia, en donde se manifiesta que en las sentencias analizadas se trata sobre si se puede perseguir en coactiva al responsable por representación para el cobro de una obligación cuyo trámite de determinación se siguió solamente en contra del contribuyente. Para ello, se alude que por más de tres ocasiones se ha reiterado el criterio atinente a la ineficacia de la vinculación del responsable dentro del procedimiento coactivo cuando no hubieren sido notificados dentro del proceso de determinación con los actos administrativos respectivos.

Por lo manifestado, se resuelve que carecerá de eficacia y no será jurídicamente viable vincular a los responsables por representación en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se hubiere omitido la notificación a ellos en los procedimientos de determinación, en virtud de que se violenta el debido proceso en la garantía del derecho a la defensa, establecido en la Constitución de la República del Ecuador. (Corte Nacional de Justicia, 2024)

En virtud de que el presente estudio se basa en un enfoque jurídico social, se han realizado entrevistas a cuatro personas especialistas en materia tributaria, societaria y representación legal, respectivamente; razón por la cual, se procederá a revisar la información obtenida de las mismas, destacando a breves rasgos las opiniones jurídicas técnicas sobre la responsabilidad de los representantes legales de compañías mercantiles en relación a sus obligaciones tributarias en el Ecuador.

En primer lugar, el entrevistado uno destaca la diferencia entre el sujeto activo y el sujeto pasivo en materia tributaria, en virtud de que es importante para el análisis del tema; en sus palabras destaca que el primero hace referencia al fisco, la administración

tributaria, el ente acreedor de los tributos y, que el segundo es la persona natural o jurídica obligada por la ley a cumplir con las obligaciones tributarias.

En consecuencia, alude a que existen dos tipos de sujetos pasivos, los contribuyentes y los responsables; el primero que es aquél que origina la obligación tributaria y, el segundo que aquel que, sin ser contribuyente, está llamado a cumplir con la obligación tributaria. Además, que los responsables se dividen en varios, entre tantos, los responsables por representación, dentro de los cuales se encuentran los representantes legales, figura que es objeto de análisis. Por su parte, se dice que la ley regula la responsabilidad de tipo solidaria, es decir, que el responsable podrá responder por la obligación, independientemente que el obligado principal responda o no.

El en análisis del artículo 27 inciso último del Código Tributario, cuando se limita la responsabilidad ‘por el monto de los bienes administrados y rentas producidas en la gestión’, el entrevistado uno, manifiesta que en su ejercicio profesional del derecho, no ha tenido conocimiento de ningún caso en donde se haya establecido la responsabilidad del representante legal en función de antedicha disposición normativa. Además, destaca que existe una falencia en aquella redacción, pues analiza que por la palabra ‘renta’ se entienden las obligaciones o todos los tributos generados en la gestión, empero se cuestiona, para el presente caso ¿Cuál es la renta? ¿La utilidad final?

Por otro lado, se analiza que cuando la norma alude a ‘bienes administrados’ se genera un inconveniente, por cuánto, a su criterio, el gerente no es un administrador de bienes, sino es el representante legal de la compañía, el que toma las decisiones de las mismas; pues, un administrador de bienes puede llegar a ser cualquier empleador que se encargue de los bienes; es por ello que, si el representante legal responde por ‘los bienes administrados’, existiría una confusión normativa.

Adicionalmente, el entrevistado uno manifiesta que se puede interpretar que el responsable responde por las rentas que producen los bienes, y que en ese sentido si el bien no produce rentas, no respondería el responsable.

Por lo antedicho, el entrevistado uno considera que la redacción es errónea y, que sería mejor establecer que el responsable responderá con su patrimonio propio ‘por toda la gestión’, pues al hacerlo de tal manera, se entendería que se incluye a la gestión tributaria, gestión civil, entre otros. Además, destaca que en el supuesto que el sujeto

pasivo acepte que es responsable solidario, la administración tributaria deberá justificar cuál es el valor de los bienes o rentas administradas para saber el monto por el cual aquél va a responder y aquello generaría un inconveniente por la mala redacción.

Por su parte, el profesional considera que incluso en la práctica tiene que existir un procedimiento específico para determinar la figura de la responsabilidad, pues hay aspectos que considerar como en qué momento tiene que ser notificado el representante legal por las obligaciones tributarias para no vulnerar su derecho a la defensa, y aquello se relaciona completamente con la jurisprudencia que ha sido establecida en el presente proyecto de investigación.

A continuación, el entrevistado en relación al artículo 30.7 del Código Tributario, establece que el incorporar este artículo fue un error, pues desencadenó una mayor complicación al incorporar la figura de dolo o culpa grave, ya que, a su criterio, la única autoridad que puede determinar la existencia de dolo es el juez de lo penal a través de sentencia ejecutoriada, y en ese sentido, la administración tributaria no tiene la potestad de determinar si existe o no dolo o culpa grave.

En consecuencia, tomando en consideración la carga procesal en el sistema de justicia ecuatoriano, hasta que el juez determine la existencia o no de dolo o culpa grave, pasará mucho tiempo y no se podrá pretender el cobro de la obligación al responsable solidario, pues habría ya prescrito la obligación tributaria o, el responsable, habría disipado sus bienes. Esto, claramente, iría en contra de la intención principal de la norma de que exista un responsable de la obligación tributaria.

En virtud de lo expuesto, el entrevistado considera adecuado que la regulación de la responsabilidad sea por mera negligencia, sin que sea necesario determinar la existencia de dolo o culpa grave; además, adiciona que se tiene que mantener la figura de la responsabilidad solidaria; y, concluye que se tendrá que responder con su propio patrimonio por el total de la obligación tributaria y la sanción, pues se entiende que el representante legal conoce sobre sus deberes, responsabilidades y sobre las consecuencias de sus actos, por lo que, si se cumple con la ley, no existirá ningún inconveniente. Finalmente, manifiesta que, a lo antedicho, se incluye la responsabilidad que se genera por el cese de actividades de la compañía que mantenía obligaciones pendientes.

En segundo lugar, se entrevistó al Doctor Marcelo Chico Jaramillo, especialista en Derecho Societario; quien, en relación al tema tratado, manifiesta que ‘el representante legal deberá tener una debida diligencia en la administración del negocio’ y a ello, agrega que la debida diligencia es actuar con coherencia dentro de la administración del negocio, como si fuera propio; sin embargo, no se destaca los supuestos en los cuales se entendería que no se actuó con la debida diligencia y ello genera incertidumbre.

Por su parte, indica que el representante legal no debería ser responsable solidario en los casos en los que las infracciones, obligaciones o sanciones, no deriven directamente de su actuación, sino de un tercero. Además, se manifiesta que el artículo 30.7, es adecuado al agregar la figura de dolo o culpa grave, por cuanto el representante legal no debe ser responsable solidario en todos los casos; sin embargo, considera que es insuficiente porque no se desarrollan los supuestos en los cuales se considera existe dolo o culpa grave y aquello genera inseguridad.

Por otro lado, el especialista manifiesta que, si se utiliza a la compañía como móvil para cometer un ilícito, ahí si tienen que ser responsables los representantes legales de compañías, e incluso los socios o accionistas; es decir, si se determina la existencia de dolo o culpa grave, tendrán que responder solidariamente. Además, considera que el representante legal es un mandatario de los socios o accionistas y aquél tiene que actuar conforme lo establecido en su deber de administración en la Ley de Compañías, pero si abusa de esa delegación, tiene que responder.

Adicionalmente, el especialista considera que es adecuado que se realice una diferenciación en la norma; es decir, que por un lado cuando se actúa con una mera negligencia por la omisión de sus deberes de administración, el representante legal responda de manera subsidiaria; y, que en los casos que se actúe con dolo o culpa grave, que responda de manera solidaria. Para ello, es importante que se realice una tipificación exhaustiva de los casos que se consideran dolo o culpa grave.

Ahora bien, en el primer caso de la responsabilidad subsidiaria por mera negligencia, considera que el representante legal debería responder hasta por un porcentaje de su patrimonio, dependiendo del monto de la obligación y sanción, pero jamás con la totalidad del mismo, porque llegaría a ser desproporcional. Por otro lado, en

el segundo caso se considera que el representante legal debería responder por el total de la obligación y la sanción con todo su patrimonio, pues se deriva de una actuación dolosa.

En tercer lugar, se entrevistó al señor Jaime Chávez, Representante Legal de la compañía 'Comercial Chávez Cunalata Cía. Ltda.', con una experiencia de 30 años de administración, quien manifestó que el representante legal de una compañía se encuentra obligado a administrar adecuadamente la compañía, a realizar sus actos acordes a la ley y, si incurre en alguna omisión o negligencia, debería responder por ello.

Por otro lado, considera que la responsabilidad del administrador de la compañía debe ser de carácter solidaria, por el total de la obligación y la sanción; es decir, deberá responder con su propio patrimonio. Además, manifiesta que pueden existir casos en los cuales el representante legal, a pesar de encontrarse con su nombramiento vigente, no se encuentre en funciones por razones de enfermedad o vacaciones; por lo que, aquél que ejerza sus funciones durante ese lapso de tiempo, deberá ser también solidariamente responsable, situación que deberá ser justificada en debida forma.

Finalmente, destaca que, si se actúa diligentemente como administrador, no existirá inconveniente alguno, empero, si se omite el deber de diligencia o lo contenido en la ley, deberá ser responsable solidariamente, por lo que se deberá responder con su patrimonio propio por el total de la obligación y sanción.

Por último, se entrevistó al Dr. Fabricio Moreno Serrano, especialista en derecho tributario, quien manifiesta que, la figura de la responsabilidad debe ser aplicada de manera semejante a como se aplica en el régimen tributario peruano; es decir, que la responsabilidad dependa en función de cómo se realizó el hecho; por ejemplo, si la quiebra de una empresa es fraudulenta, existe responsabilidad, empero cuando no existe un proceso doloso, considera que la responsabilidad no debería existir.

Además, el especialista considera que la redacción del último inciso del artículo 27 es claro, pues se entiende que se es responsable hasta por el valor de las rentas o bienes que se administró. Por otro lado, haciendo alusión al artículo 30.7 alega que, para la aplicación fáctica del mismo, cree que en el proceso de determinación se tendría que establecer la responsabilidad del representante legal y el 'eventual dolo', tomando en consideración que el único que califica la existencia o no de este elemento subjetivo es el juez de lo penal; es decir, se establece una presunción de un actuar doloso.

Por su parte, el Dr. Fabricio Moreno reflexiona que el sistema jurídico ecuatoriano es muy permisible, puesto que la responsabilidad no siempre termina aplicándose conforme se pretende; por lo que, a su criterio, cree que debería existir una sanción independientemente de que se considere si ha existido o no responsabilidad o intencionalidad del representante legal.

En otras palabras, tiene que existir en el sistema jurídico tributario ecuatoriano la mera negligencia, teniendo que consideración, que deben existir excepciones o eximentes de responsabilidad, tales como la fuerza mayor, caso fortuito o, que se demuestre que un tercero es el que cometió la infracción, en cuyo caso será aquel el responsable, más no el representante legal.

Agrega que la responsabilidad por mera negligencia debe ser siempre de carácter subsidiaria porque el primer obligado es el contribuyente, por lo que, si éste no responde, deberá responder el representante legal, en virtud de que éste tiene la obligación de cumplir con la función que la ley le atribuye, así como controlar las actuaciones que se realicen dentro de la compañía.

El profesional del derecho destaca que el representante legal deberá ser responsable subsidiario y, responderá por el total de la obligación o sanción, incluso con su propio patrimonio; en razón de que, si la compañía tiene una obligación pendiente por un monto determinado, es justamente porque la misma debe tener en sus activos dicho dinero, y el hecho de que el mismo no se encuentre, es por mala administración del Representante Legal, ya sea porque se entregó a los socios o accionistas o por cualquier otra situación. Es decir, el representante legal, tiene la obligación de hacer que la compañía cumpla con la ley y se ejecute con los procesos de manera correcta, caso contrario, responderá por su negligencia.

Finalmente, se manifiesta que en los casos en los que se determine la existencia de dolo, existiría una doble responsabilidad, una económica incluso con su patrimonio propio y otra, penal, la cual podría recaer en la posibilidad de perder la libertad. En cambio, cuando hay una mera culpa, sólo se respondería económicamente. Para concluir, se destaca la necesidad de que existan excepciones para la responsabilidad por mera negligencia; es decir, que se incluyan causales de eximentes de la responsabilidad, tales

como el justificar la existencia de caso fortuito o fuerza mayor o, justificar la existencia de dolo de una tercera persona.

Por su parte, el último punto a tomar en consideración es la posible contradicción del artículo 321²³ del Código Tributario, por cuanto trata sobre la responsabilidad por las infracciones; y, específicamente se destaca que las empresas y los propietarios de las mismas responderán solidariamente con los representantes legales por las sanciones por infracciones cometidas por éstos. Es decir, se toma en cuenta también la figura de la solidaridad. Además, se entiende que las leyes tienen que guardar armonía entre sí para que exista seguridad jurídica y aplicabilidad de las mismas; empero, es preciso destacar que cuando en la norma se alude a ‘propietarios de empresas’ se entiende que son los socios o accionistas, mismos que, conforme la sección innumerada²⁴ a continuación del artículo 317 de la Ley de Compañías, responden hasta por el monto del capital aportado. En otras palabras, no es aplicable lo establecido en la parte pertinente del artículo 321 cuando refiere a responsabilidad de propietarios de empresas.

²³ 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.

²⁴ Art (...) Limitación de responsabilidad.- La sociedad por acciones simplificada podrá constituirse por una o varias personas naturales o jurídicas, quienes sólo serán responsables limitadamente hasta por el monto de sus respectivos aportes. Salvo que, en sede judicial, se hubiere desestimado la personalidad jurídica de la sociedad por acciones simplificada, el o los accionistas no serán responsables por las obligaciones laborales, tributarias o de cualquier otra naturaleza en las que incurra la sociedad.

El o los accionistas podrán renunciar de manera expresa y por escrito al principio de responsabilidad limitada en este tipo de compañías. De mediar una renuncia expresa en tal sentido, los accionistas renunciantes serán solidaria e ilimitadamente responsables por todos los actos que ejecutare la sociedad por acciones simplificada.

CAPÍTULO 3

3. VALORACIÓN DE LA REAGULACIÓN ACTUAL EN EL ECUADOR.

En virtud de haberse analizado con respecto a la responsabilidad del representante legal de compañías mercantiles en relación a sus obligaciones tributarias, la regulación dentro del sistema jurídico ecuatoriano, en otros sistemas jurídicos; y, una vez revisada jurisprudencia, doctrina y entrevistas a especialistas en el tema; es pertinente, dentro del presente capítulo reflexionar acerca de la pregunta de investigación para así conocer si es o no necesaria una reforma; y, en caso de serla, plantear una propuesta de redacción que se adecue a las necesidades del contexto ecuatoriano.

3.1 Propuesta sobre la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador.

Conforme se ha analizado en el capítulo anterior, la idea de la responsabilidad surge con el objeto de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que el contribuyente no puede satisfacer, razón por la cual, se busca asegurar la recaudación tributaria. Empero, del análisis realizado en el presente proyecto de investigación, se puede colegir que, con respecto a la responsabilidad tributaria por representación de administradores de compañías mercantiles, no se está cumpliendo con el fin antedicho, en virtud de la existencia de deficiencias normativas que impiden la aplicación material de la figura expuesta.

Por su parte, en virtud de la información obtenida, se entiende que la calificación de existencia o no de ‘dolo o culpa grave’ le corresponde netamente a un Juez de lo Penal, por medio de una sentencia ejecutoriada; situación que imposibilita que el representante legal de compañías mercantiles pueda ser ‘responsable’ por cuánto la administración tributaria no es la entidad competente para destacar si existe o no cuyo elemento subjetivo.

Además, es preciso destacar que el proceso penal, en virtud de la carga procesal que existe en el país, tomará un tiempo considerable para calificar si existió dolo o no, en cuyo caso, y siendo coherentes con la realidad, será una tarea casi imposible para el fisco incorporar al proceso de determinación al responsable, por un supuesto ‘indicio doloso’.

De las entrevistas se dedujo, que una vía para poder aplicar esta figura, sería el notificar al responsable en el procedimiento de determinación, por la supuesta existencia

de un indicio de dolo o culpa grave, sin embargo, aquello no podría ser viable porque justamente es una suposición y no realidad probada.

Por todo lo manifestado, se infiere que existe una evidente inaplicabilidad en términos prácticos del elemento subjetivo doloso, lo cual imposibilita cumplir con la intencionalidad de la norma; por ello, la figura de la responsabilidad tributaria de representantes legales en el Ecuador resultaría ser incompatible con el contexto actual ecuatoriano.

Por otro lado, en la norma tributaria ecuatoriana no se incorpora el procedimiento adecuado para la notificación al responsable con el acto administrativo, situación que constituye un vacío que genera inseguridad jurídica al administrado y, claro, genera inconvenientes para poder aplicar la responsabilidad.

En virtud de lo expuesto, en la legislación tributaria peruana se regula la responsabilidad ‘solidaria’ del representante legal y, se especifican los supuestos en los cuales se entiende existe dolo; situación que permite que se pueda aplicar dicha figura por mera presunción de la ley, pues si se incurre en una de ellas, existirá responsabilidad; y, si existe otro caso en que el fisco considere que existe dolo y no se encuentra tipificado, la administración tributaria tendrá la obligación de probar la existencia de dicho elemento subjetivo, lo cual llegaría a ser difícil porque como se revisó en líneas anteriores, si no está en la ley, sólo lo califica un juez penal. Finalmente, se destaca que el responsable deberá ser notificado con la resolución de determinación para que tenga lugar la responsabilidad.

Asimismo, en la legislación uruguaya el representante legal es responsable solidario por el monto de los bienes administrados, siempre y cuando no haya actuado con dolo, pues de ser el caso, se responderá por el total de la obligación, sin limitación alguna. Además, se precisan eximentes de responsabilidad, los cuales son por ejemplo incapacidades, error excusable, fuerza mayor y caso fortuito. Aquello es importante porque no se toma en cuenta en la legislación ecuatoriana, y puede ser de gran utilidad para generar una mejor y más amplia regulación normativa.

Por consiguiente, en la legislación venezolana, misma que es la más reciente, pues data del año 2020, se establece una responsabilidad de tipo solidaria hasta por el monto de los bienes administrados, tomando en consideración los eximentes de la

responsabilidad, los cuales se asemejan a la regulación uruguaya, agregando solamente la minoría de edad.

Finalmente, en la legislación boliviana se regula la responsabilidad subsidiaria por mera negligencia, teniendo como limitación el monto del patrimonio de la compañía; empero, si se actúa dolosamente, el representante legal responderá por toda la obligación, sin limitación alguna, lo cual es semejante a la regulación uruguaya.

Además, de la jurisprudencia y fallo de triple reiteración que ha sido analizada en el capítulo anterior, se puede deducir que las resoluciones emitidas por los jueces del sistema judicial ecuatoriano, han sido en su mayoría desfavorables para la administración tributaria. Por un lado, por errores procedimentales del fisco; y, por otro lado, por anomalías normativas con respecto a la forma y momento adecuado para notificar al responsable por representación con respecto a la obligación tributaria. Por ello, la intencionalidad de la norma de que exista un responsable que responda por las obligaciones tributarias del contribuyente, se ve inaplicada por los errores de redacción existentes en el Código Tributario.

En otro orden, sobre la doctrina expuesta en el presente trabajo, en primer lugar, se obtiene que Moreno de la Cruz y Velásquez (2006) con respecto a la figura de la responsabilidad solidaria, se subraya que, a pesar de entenderse que el acreedor puede requerir el cumplimiento de la obligación indistintamente al obligado principal o al responsable, el acreedor tendrá que requerir siempre primero el cobro al contribuyente. En este sentido, la administración tributaria, a pesar de que exista la figura de la responsabilidad solidaria en el país, tendrá que exigir siempre el cumplimiento de la obligación tributaria primero al contribuyente, lo cual genera seguridad en el responsable. Esto, a diferencia de la responsabilidad subsidiaria que exige la conjugación de requisitos para derivar la acción al responsable, tales como la declaración del fallido, entre otros, permitiría que se pueda notificar al responsable con el proceso de determinación sin necesidad de justificar que se han realizado actuaciones previas.

Por lo que se refiere al elemento subjetivo, Martín Fernández (2004) señala que la responsabilidad por negligencia supone que el administrador o representante legal no ha observado la diligencia necesaria para el cumplimiento de obligaciones tributarias de la compañía. Es decir, teniendo en consideración que en la legislación civil ecuatoriana

se regulan tres tipos de culpa, la leve, la levísima y, la grave; en el caso que nos compete, la responsabilidad tributaria tendría lugar por mera culpa; por lo que, si existe culpa levísima no habría responsabilidad. Esta figura, a diferencia del ‘dolo o culpa grave’ no requiere la calificación de un Juez de lo Penal de existencia o no del mismo, lo que posibilitaría la aplicación fáctica de la responsabilidad en el contexto ecuatoriano, solucionando los inconvenientes de aplicación de la norma tributaria examinados dentro del presente trabajo.

Por otro lado, de las entrevistas realizadas se encontró que dos de los cuatro especialistas consideran que la responsabilidad solidaria es aquella que debe ser aplicada por cuanto el administrador conoce de sus obligaciones y, que, si se actúa conforme a ley, nada sucedería; además, consideran que en el común de los casos, la administración tributaria siempre dirige los procedimientos administrativos en contra de los contribuyentes, por lo que debería mantenerse dicha figura. Adicionalmente, uno de los cuatro entrevistados considera que deben coexistir la responsabilidad solidaria y subsidiaria, por dolo y negligencia, respectivamente; y, uno considera que deberá existir solamente la responsabilidad subsidiaria por el hecho de que primero debe responder el contribuyente.

Por su parte, consideran que debe eliminarse la figura de dolo o culpa grave, por cuanto generan inaplicabilidad de la norma y, que, en lugar de ella, se establezca una responsabilidad por negligencia o culpa leve. Además, un entrevistado sugiere que coexistan los dos tipos de elementos subjetivos, el dolo y la culpa leve, cuyo tipo de responsabilidad y sanción dependerá de éstos, pues si existe con culpa leve, considera que debería responder con un porcentaje de su patrimonio propio, empero, si existe dolo, responderá con la totalidad del mismo.

Por otro lado, algunos entrevistados manifestaron la necesidad de que se responda por la totalidad de la obligación y la sanción con su patrimonio propio. Además, se establecieron ideas para que exista una mejor redacción de la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador, tales como, el crear un apartado de eximentes de responsabilidad, y el crear una regla procedimental de notificación al responsable.

Por su parte, impera destacar la posible existencia de una antinomia entre el inciso final del artículo 27 y el artículo 30.7 del Código de la materia. En primer término, el artículo 27 regula que la responsabilidad será hasta por el monto de los bienes administrados y al valor de las rentas producidas en la gestión del administrador; es decir, limita el monto por el cual responderá el representante legal; en cambio, el artículo 30.7 establece que las personas jurídicas responderán hasta por el valor del capital y del patrimonio, y agrega que, en caso de dolo del representante legal, éste deberá responder por las mismas. De ello, por la obscura redacción se puede entender que el representante legal responde hasta por el valor del capital y patrimonio, de la compañía o propio. Por lo antedicho, se considera necesario realizar una propuesta de redacción a fin de evitar posibles erróneas interpretaciones.

Además, como se agregó en la parte final del capítulo 2, también existe una posible antinomia entre el artículo 321 del Código tributario y la sección innumerada a continuación del artículo 317 de la Ley de Compañías, puesto que en el primer artículo se regula que las empresas y los propietarios de las mismas responderán solidariamente con los representantes legales por las sanciones por infracciones cometidas por éstos; empero, el segundo artículo regula que los socios o accionistas serán responderán hasta por el monto del capital aportado a la compañía; es decir, el artículo 321 del Código Tributario no será aplicable por cuanto la Ley de Compañías limita la responsabilidad. Es por lo dicho que será necesario que se realice una reforma en el artículo 321 a fin de que exista armonía normativa.

Ahora bien, por todo lo analizado en líneas anteriores, es evidente que existe la necesidad de realizar una reforma en el Código Tributario ecuatoriano con respecto a la responsabilidad de los administradores de compañías mercantiles en relación a sus obligaciones tributarias, pues tal cual como se encuentra regulado actualmente imposibilita la aplicación de la norma, por todas las deficiencias e inconvenientes que fueron analizados minuciosamente. Por ello, al ser incompatible la regulación actual con la realidad, se realizará una serie de recomendaciones obtenidas del desarrollo del presente proyecto de investigación, a fin de que la institución de la responsabilidad tributaria de representantes legales sea aplicable y efectiva y cumpla con su fin de que existe un responsable.

El primer artículo que trata sobre el tema es el 26, mismo que determina que la responsabilidad es de tipo solidaria. Por todo lo analizado, se considera que dicha figura es la adecuada para que se pueda aplicar en debida forma la norma, puesto que, no será necesario tener una declaración del fallido como en el caso de la responsabilidad subsidiaria, así se evita pérdida de tiempo y se puede vincular al responsable en el proceso de determinación, a fin de que sea efectiva la norma.

Por otro lado, en el 27 del Código de la materia, se destaca quiénes son responsables por representación y, que aquellos responderán hasta por el monto de los bienes administrados y al de las rentas producidas en su gestión. Se considera que la regulación es adecuada, empero se podría confundir si los montos de los bienes administrados y rentas deberían ser sumados o tomados en cuenta de manera diferente, por lo que se propone que se agregue las palabras ‘más’ y ‘monto’ antes de rentas, a fin de que quede de la siguiente manera: ‘aquellos responderán hasta por el monto de los bienes administrados más el monto de las rentas producidas en su gestión. De la manera antedicha se eliminarían posibles confusiones.

Asimismo, cómo en el artículo 30.7 se regula el elemento subjetivo ‘dolo y culpa grave’ y, a su vez, se genera una posible antinomia con el artículo 27, se considera necesario reformarlo, de tal manera que se elimine la figura del ‘dolo o culpa grave’ por cuanto aquella genera complicaciones al momento de aplicar la norma, por la dificultad de calificar la existencia del mismo, y por la dificultad de incorporar al proceso administrativo al responsable, pues si no existe prueba de dolo, no puede considerarse responsable. Por ello, se considera necesario que se establezca una regulación en donde conste una responsabilidad por mera negligencia o culpa leve, de tal modo que exista un responsable por la omisión o incumplimientos de sus obligaciones como administrador y se considera que, en tal virtud, se responda hasta por el monto de los bienes administrados más el monto de las rentas producidas en su gestión, para que guarde armonía con la propuesta de redacción del artículo 27. Además, cómo el elemento subjetivo debe ser también determinante, se propone que se agregue una excepción a lo antedicho; es decir, si el administrador actúa activamente en el cometimiento de la infracción, responderá por el total de la obligación y la sanción, sin limitación alguna.

Ahora bien, en relación al artículo 321, por su posible antinomia con la Ley de compañías, se sugiere que se elimine que los propietarios de las empresas son

responsables solidarios, por cuanto aquellos solamente responden hasta por el monto del capital social existente en la empresa.

Por su parte, al no existir en la legislación tributaria ecuatoriana un artículo que detalle los eximentes de la responsabilidad, es necesario que se lo agregue, razón por la cual, conforme se revisó en otros sistemas jurídicos, se reflexiona que deberían destacarse los siguientes: la fuerza mayor o caso fortuito, la incapacidad del responsable y, el error excusable. De esta manera se posibilita el derecho a la defensa del responsable, por cuánto si se conjugara uno de estos casos, dejaría de tener responsabilidad.

Finalmente, como se ha observado que gran parte de la inaplicabilidad de la norma ha sido en razón de la carencia de precisión sobre la manera idónea de vincular al responsable, se considera pertinente agregar un artículo en donde se detalle que para que una persona adquiera la calidad de responsable tendrá que ser notificado con los actos administrativos sobre los cuales podrá versar su responsabilidad, a fin de que pueda ejercer su derecho a la defensa en debida forma.

Todas las consideraciones expuestas se realizaron en razón de los resultados obtenidos dentro del presente proyecto de investigación, tomando en cuenta documentos jurídicos como doctrina, jurisprudencia, leyes tributarias de sistemas jurídicos comparados y entrevistas, con el objetivo de que la regulación sobre la institución de la responsabilidad de los representantes legales de compañías mercantiles con respecto a sus obligaciones tributarias en el Ecuador sea adecuada, efectiva, aplicable y, sobre todo, compatible con la realidad actual, a fin de que se cumpla con la intencionalidad de la norma que yace en la existencia de un ‘responsable’ para garantizar la recaudación tributaria.

CONCLUSIONES

En virtud de lo expuesto en el desarrollo del presente proyecto de investigación, se puede concluir que, la forma de redacción establecida actualmente en el Código Tributario ecuatoriano es ajena a la realidad, pues ha sido objeto de tan sólo pequeñas modificaciones, siendo la última la realizada en el año 2021, en donde se agregó el elemento subjetivo de dolo o culpa grave.

Por su parte, de la revisión de sistemas jurídicos comparados y doctrina, se obtuvo que existen regulaciones tributarias que difieren del ecuatoriano, incluso en algunas, se eliminó la figura del elemento doloso y la subsidiariedad, por ser anacrónico e imposibilitar la aplicación adecuada de la norma, por ser necesario que se tomen en cuenta varios requisitos, mismo que en la práctica generan inconvenientes de cumplir, como por ejemplo la calificación de existencia del dolo, el proceso que debe pasar para declarar fallido, o el momento adecuado para incorporar al responsable dentro del procedimiento de determinación.

Por todo lo expuesto, y del análisis de entrevistas y jurisprudencia, se concluyó que, la responsabilidad solidaria es una figura pertinente para que se pueda alcanzar el cobro en la praxis, por cuánto, se le podría notificar al responsable dentro del procedimiento de determinación, independientemente de que exista o no declaración de fallido del contribuyente, empero, eso no significa que no se tendrá que pretender el cobro primero al obligado principal.

Además, se dedujo que, a pesar de que el administrador de compañías mercantiles tiene la obligación de cumplir fielmente lo establecido en la ley respecto de sus deberes por la calidad que ostenta, deberá responder por sus omisiones con una limitación, misma que será hasta por el monto de los bienes administrados más el monto de las rentas causadas dentro de su gestión; empero, si se actúa activamente en el cometimiento de la infracción, deberá responder por la totalidad de la obligación más la sanción.

Por todo ello entonces, se concluye, en general, que la regulación actual de la responsabilidad de los representantes legales de compañías mercantiles en relación con sus obligaciones tributarias en el Ecuador, es asincrónica y no puede ser aplicada en adecuadamente, debido a errores normativos y a dificultades que se generan en la práctica.

Por lo tanto, se planteó una idea de reforma que se cree solventa todas las necesidades actuales, las posibles anomias y antinomias normativas, brindando una solución para que la figura sea aplicable, tanto sustantivamente, cuánto procedimentalmente, a fin de que se cumpla con el fin de que exista un responsable del contribuyente y consecuentemente se pueda cumplir con el principio de recaudación.

REFERENCIAS

- Álvarez , J. (2003). Las responsabilidades de los administradores de las personas jurídicas del artículo 40.1 de la Ley General Tributaria: análisis de los presupuestos necesarios para su nacimiento. *ESTUDIOS FINANCIEROS* , 3-50.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (25 de Septiembre de 2012). *LEY ORGÁNICA PARA LA DEFENSA DE LOS DERECHOS LABORALES*. Ecuador.
- Barrachina Juan , E. (2013). *Responsabilidad tributaria de los administradores*. Perú: La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.
- Castañeda, E. (2000). Sujeción Pasiva en la Obligación Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 193-209.
- Cayón Galiardo, A. (2011). La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. *Revista técnica tributaria* , 11-21.
- Ceniceros, M. (2022). Responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas por comisión de infracciones tributarias. *Instituto de Estudios Fiscales*.
- Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. (1981). *Código Fiscal de la Federación*. Mexico.
- Congreso Nacional de Bolivia. (2003). *Código Tributario Boliviano*. Bolivia.
- Congreso Nacional de Ecuador. (24 de junio de 2005). *Código Civil*. Ecuador.
- Congreso Nacional del Ecuador. (14 de junio de 2005). *Código Tributario - Versión Original*. Ecuador.
- Congreso Nacional del Ecuador. (14 de junio de 2005). *Código Tributario Vigente*. Ecuador.
- Corte Nacional de Justicia. (2024). Resolución No. 12-2024.
- Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Juicio No. 09501-2021-00327. Juez Ponente Dr. Fernando Antonio Cohn Zurita; 25 de octubre de 2023.
- Corte Nacional de Justicia. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia. Juicio No. 09501-2019-00384. Juez Ponente Gustavo Adolfo Durango Vela; 29 de enero de 2024.
- Corte Provincial de Justicia. Sala Especializada de lo Laboral de la Corte Provincial de Justicia. Juicio No. 09359-2022-00370. Juez Ponente Dr. Carlos Miguel Pinto Torres; 13 de diciembre de 2022 .
- Decreto Ley 14306 de 1974. . (1974). *Código Tributario 14306*. Uruguay.
- Delgado Manteiga, S. (2023). El valor de las omisiones en materia de responsabilidad: un análisis desde la teoría de la acción. Reflexiones a partir del caso de la responsabilidad tributaria. *Revista de la Facultad de Derecho*, 1-31.
- Delgado, C. (2011). Elementos constitutivos de la infracción tributaria. *Cronica tributaria* , 59-77.
- Díaz, F. (2006). Responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades comerciales. *Derecho y Realidad*, 73-82.
- Jefatura del Estado. (2003). *Ley 58/2003 General Tributaria* . España.
- Junta de Gobierno Chile. (1974). *Decreto Ley 830. Código Tributario*. Chile.

- Martín Fernández, J. (2004). La responsabilidad de los administradores en la nueva ley general tributaria. *Conferencias y comunicaciones presentadas*, 69-79.
- Martínez, E., & Aldama, C. (Diciembre de 2015). Responsabilidad del asesor fiscal en el fraude fiscal. *Revista Electrónica de Derecho de la Universidad de la Rioja (REDUR)*, 269-305.
- Moreno de la Cruz, L., & Velásquez, P. (2006). Los Sujetos Pasivos Responsables en Materia Tributaria. *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*, 178-226.
- Orellana, L., & Ruiz, J. (2015). Sustituto del contribuyente frente a la obligación tributaria: análisis de la figura con énfasis en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. *Universidad San Francisco de Quito Law Review*, 71-83.
- Pérez, I. (2016). La Responsabilidad Tributaria en el Pago de las Sanciones Tributarias. *Revista de Derecho UNED*, 455-489.
- Presidencia de Colombia. (30 de marzo de 1989). *Decreto 624*. Colombia.
- Presidencia de la República del Ecuador. (2 de diciembre de 1975). *Decreto Supremo No. 1016-A, R.O. 958-S, 23-XII-75*. Ecuador.
- Presidencia de la República del Perú. (21 de Junio de 2013). *Decreto Supremo que aprueba el texto único ordenado del Código tributario*. Lima, Perú.
- República Bolivariana de Venezuela Asamblea Constituyente. (2020). *Código Orgánico Tributario*. Venezuela .
- Rodríguez , M. (2001). Administradores de personas jurídicas: Ilícitos tributarios y responsabilidad tributaria. *Revista de contabilidad y tributación*, 3-42.
- Rodríguez, F. (2019). *Teoría del Delito*. Cevallos librería jurídica.
- Rodríguez, M. (2001). Administradores de personas jurídicas: Ilícitos tributarios y responsabilidad tributaria. *Revista de contabilidad y tributación*, 3-42.
- Soler, O. (2011). *Tratado de derecho tributario* . La ley .

HOJA INFORMATIVA DEL PROYECTO

“Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”

1. **Presentación del proyecto e invitación a participar.**

El presente trabajo de titulación de la Universidad del Azuay, está enfocado en el análisis de la figura de la responsabilidad de los representantes legales en relación a las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles. La regulación normativa actual no ha sido modificada en los últimos años por lo que, el presente trabajo de investigación, a través de una metodología cualitativa con enfoque jurídico social, pretende analizar si la regulación actual es compatible con las necesidades reales de la sociedad; y, en caso de ser necesario, recopilar ideas de regulación a futuro que sean adecuadas para el buen funcionamiento de esta figura en la legislación ecuatoriana. La información la cual será consultada a los entrevistados versará sobre la perspectiva, experticia y experiencia sobre el tema objeto de análisis y **será recopilada en un documento de audio.**

Nuestra pregunta de investigación para responder a la problemática planteada es: ¿Es la regulación actual de la institución de la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles frente a sus obligaciones en el Ecuador compatible con la realidad?, la misma que responderá a los siguientes objetivos:

1. Componer la evolución histórica hasta la actualidad de la institución de la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles frente a sus obligaciones en el Ecuador.
2. Comparar la regulación sobre la responsabilidad de representantes legales de compañías mercantiles frente a las obligaciones tributarias con sistemas jurídicos relacionados al ecuatoriano.
3. Examinar la aplicación fáctica de la responsabilidad tributaria de los representantes legales de compañías mercantiles en documentos jurídicos como sentencias, artículos científicos, entre otros.
4. Analizar si es factible o no el planteamiento de una propuesta para una nueva regulación de la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles.

2. **Método de investigación al que se invita al participante.**

El método de investigación que se utilizará es la entrevista, por ser el método idóneo para recopilar la información sobre el tema en cuestión, esta es, conocer la experticia, perspectiva y experiencia de los entrevistados para determinar el funcionamiento del derecho sobre la aplicación de la normativa con respecto a la responsabilidad tributaria de representantes legales de compañías mercantiles en el Ecuador y de esta manera poder identificar el funcionamiento propio de la norma respecto a la problemática anteriormente mencionada y si es necesaria o no una reforma.

La información recopilada tendrá carácter de confidencial, únicamente será utilizada con métodos académicos para el desarrollo del presente proyecto de investigación. La información no será de público acceso, es decir, únicamente estará permitido su acceso para el autor y director del proyecto de investigación, quienes serán los encargados de interpretar y analizar los datos, así como también de mantener el anonimato del entrevistado.

Los dispositivos que serán usados para la recopilación de información serán medios electrónicos personales del autor, tendrán una copia de seguridad para los datos obtenidos, solo tendrá acceso el autor del proyecto de investigación y el director del mismo. A su vez para asegurar la confidencialidad de las participantes, así como de los datos obtenidos, en caso de así requerirlo, el nombre de los participantes será completamente anónimo, utilizando numeración reservada para la identificación de cada uno.

Las participantes tendrán derecho a retirarse en cualquier momento o abstenerse de responder cualquier pregunta, en el caso de así desearlo. La entrevista tendrá una duración aproximada de 45 minutos, pudiendo prolongarse por la extensión del tema.

Los participantes podrán pedir que se apaguen o no se usen dispositivos; también, podrán solicitar una copia de los datos recogidos y de los hallazgos procesados dentro del proyecto de investigación, y finalmente, al momento de la finalización del proyecto de investigación, las participantes tendrán derecho a retirar su información del dispositivo en el que reposa.

Autor	Director
 <p>Santiago Josué Santacruz Flores Email: santiago.santacruz@es.uazuay.edu.ec Teléfono: 0982926281 Dirección: Charasol</p>	 <p>firmado electrónicamente por: MARLON TIBERIO TORRES RODAS</p> <p>Marlon Tiberio Torres Rodas Email: matorres@azuay.edu.ec Teléfono: 0984365799 Dirección: Azogues</p>

Consentimiento Informado

“Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”

Yo, Santiago Josué Santacruz Flores, quiero asegurarme de que las personas entrevistadas en mi proyecto de investigación denominado “Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”, están completamente informadas acerca de las implicaciones de participar. Por favor, marque las casillas a continuación si cree que tiene toda la información relevante. Si no, hágame saber.

- He leído y comprendido la hoja de información del proyecto.
- Se me ha dado la oportunidad de hacer preguntas sobre el proyecto.
- Estoy de acuerdo en participar en el proyecto.
- Entiendo que la entrevista tomará aproximadamente 45 minutos, pero podría extenderse o acortarse dependiendo mi disponibilidad.
- Estoy participando voluntariamente.
- Entiendo que puedo negarme a responder cualquier pregunta, por cualquier motivo.
- Entiendo que puedo retirarme de la entrevista en cualquier momento, por cualquier motivo.
- Acepto que se grabe el audio de mi entrevista.
- Acepto que el investigador tome notas durante la entrevista.
- Entiendo que mis palabras pueden ser citadas en documentos académicos, informes de investigación y otros resultados de investigación.
- Acepto y expreso mi consentimiento para que, se publique mi nombre en el proyecto de investigación y en los resultados de la misma.
- Entiendo que la información proporcionada será utilizada exclusivamente para fines académicos y de investigación del presente proyecto.
- Entiendo que puedo solicitar retirarme del proyecto dentro de 15 días hábiles a partir de esta fecha, comunicándome con el equipo de investigación cuyos datos de contacto están en la hoja informativa. En tal caso mi información será retirada y destruida.

Nombre del participante	Firma
Marcelo Chico Jaramilla	

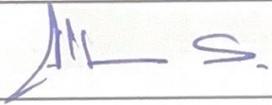
Fecha: 18 - sep - 2024

Consentimiento Informado

“Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”

Yo, Santiago Josué Santacruz Flores, quiero asegurarme de que las personas entrevistadas en mi proyecto de investigación denominado “Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”, están completamente informadas acerca de las implicaciones de participar. Por favor, marque las casillas a continuación si cree que tiene toda la información relevante. Si no, hágame saber.

- He leído y comprendido la hoja de información del proyecto.
- Se me ha dado la oportunidad de hacer preguntas sobre el proyecto.
- Estoy de acuerdo en participar en el proyecto.
- Entiendo que la entrevista tomará aproximadamente 45 minutos, pero podría extenderse o acortarse dependiendo mi disponibilidad.
- Estoy participando voluntariamente.
- Entiendo que puedo negarme a responder cualquier pregunta, por cualquier motivo.
- Entiendo que puedo retirarme de la entrevista en cualquier momento, por cualquier motivo.
- Acepto que se grabe el audio de mi entrevista.
- Acepto que el investigador tome notas durante la entrevista.
- Entiendo que mis palabras pueden ser citadas en documentos académicos, informes de investigación y otros resultados de investigación.
- Acepto y expreso mi consentimiento para que, se publique mi nombre en el proyecto de investigación y en los resultados de la misma.
- Entiendo que la información proporcionada será utilizada exclusivamente para fines académicos y de investigación del presente proyecto.
- Entiendo que puedo solicitar retirarme del proyecto dentro de 15 días hábiles a partir de esta fecha, comunicándome con el equipo de investigación cuyos datos de contacto están en la hoja informativa. En tal caso mi información será retirada y destruida.

Nombre del participante	Firma
FABRIZIO MORENO	

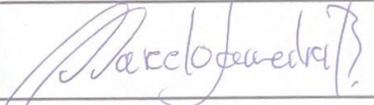
Fecha: CUENCA, SEPTIEMBRE 19. - 2024.

Consentimiento Informado

“Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”

Yo, Santiago Josué Santacruz Flores, quiero asegurarme de que las personas entrevistadas en mi proyecto de investigación denominado “Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”, están completamente informadas acerca de las implicaciones de participar. Por favor, marque las casillas a continuación si cree que tiene toda la información relevante. Si no, hágame saber.

- He leído y comprendido la hoja de información del proyecto.
- Se me ha dado la oportunidad de hacer preguntas sobre el proyecto.
- Estoy de acuerdo en participar en el proyecto.
- Entiendo que la entrevista tomará aproximadamente 45 minutos, pero podría extenderse o acortarse dependiendo mi disponibilidad.
- Estoy participando voluntariamente.
- Entiendo que puedo negarme a responder cualquier pregunta, por cualquier motivo.
- Entiendo que puedo retirarme de la entrevista en cualquier momento, por cualquier motivo.
- Acepto que se grabe el audio de mi entrevista.
- Acepto que el investigador tome notas durante la entrevista.
- Entiendo que mis palabras pueden ser citadas en documentos académicos, informes de investigación y otros resultados de investigación.
- Entiendo que, aunque no se publicarán nombres reales en los resultados de investigación, dado que el tamaño de la muestra de judiciales entrevistados es modesto, existe una posibilidad mínima de que alguien pueda identificarme. El investigador tomará medidas de anonimización para reducir esta posibilidad.
- Entiendo que la información proporcionada será utilizada exclusivamente para fines académicos y de investigación del presente proyecto.
- Entiendo que puedo solicitar retirarme del proyecto dentro de 15 días hábiles a partir de esta fecha, comunicándome con el equipo de investigación cuyos datos de contacto están en la hoja informativa. En tal caso mi información será retirada y destruida.

Nombre del participante	Firma
Neralo Jacvedra	

Fecha: 12 - sep - 2024

Consentimiento Informado

“Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”

Yo, Santiago Josué Santacruz Flores, quiero asegurarme de que las personas entrevistadas en mi proyecto de investigación denominado “Análisis sobre la responsabilidad de los representantes legales en relación con las obligaciones tributarias de las compañías mercantiles en el Ecuador”, están completamente informadas acerca de las implicaciones de participar. Por favor, marque las casillas a continuación si cree que tiene toda la información relevante. Si no, hágamelos saber.

- He leído y comprendido la hoja de información del proyecto.
- Se me ha dado la oportunidad de hacer preguntas sobre el proyecto.
- Estoy de acuerdo en participar en el proyecto.
- Entiendo que la entrevista tomará aproximadamente 45 minutos, pero podría extenderse o acortarse dependiendo mi disponibilidad.
- Estoy participando voluntariamente.
- Entiendo que puedo negarme a responder cualquier pregunta, por cualquier motivo.
- Entiendo que puedo retirarme de la entrevista en cualquier momento, por cualquier motivo.
- Acepto que se grabe el audio de mi entrevista.
- Acepto que el investigador tome notas durante la entrevista.
- Entiendo que mis palabras pueden ser citadas en documentos académicos, informes de investigación y otros resultados de investigación.
- Acepto y expreso mi consentimiento para que, se publique mi nombre en el proyecto de investigación y en los resultados de la misma.
- Entiendo que la información proporcionada será utilizada exclusivamente para fines académicos y de investigación del presente proyecto.
- Entiendo que puedo solicitar retirarme del proyecto dentro de 15 días hábiles a partir de esta fecha, comunicándome con el equipo de investigación cuyos datos de contacto están en la hoja informativa. En tal caso mi información será retirada y destruida.

Nombre del participante	Firma
Jaime Orlando Chavez Cunalata	 <small>Firmado electrónicamente por:</small> JAIME ORLANDO CHAVEZ CUNALATA

Fecha: 20 de septiembre de 2024