

ARTÍCULO DE REVISIÓN

LA NATURALEZA JURÍDICA DEL SUSTITUTO DEL CONTRIBUYENTE

THE LEGAL CHARACTER OF THE TAXPAYER SURROGATE

Aguilera Quezada, Jorge Fernando;
jorge.aguilera@cortenacional.gob.ec;
Asesor de presidencia Corte Nacional de Justicia,
Quito, Pichincha, Ecuador;
<https://orcid.org/0009-0005-7049>

<https://www.doi.org/10.61154/dje.v6i3.3238>

Recibido: 20/05/2023
Revisado: 26/06/2023
Aprobado: 28/07/2023
Publicado: 01/09/2023

RESUMEN

La investigación se enfoca en desentrañar la verdadera naturaleza del sustituto del contribuyente, con énfasis en el modelo ecuatoriano, para ayudar a esclarecer los efectos que produce su presencia dentro de la relación jurídico tributaria. La metodología utilizada es de tipo descriptiva-inductiva, la cual facilitará, mediante el estudio de las particularidades de esta figura, la determinación de su real esencia. La investigación arroja como principal resultado que el sustituto representa una categoría independiente dentro de la sujeción pasiva de la relación jurídico tributaria, que no debe ser confundida con los agentes de retención y percepción, quienes, en unos casos son responsables y, en otros, son sustitutos del contribuyente. Como conclusión, se propone una reforma de la parte general del Código Tributario, que defina acertadamente la sustitución tributaria.

DESCRIPTORES DE CONTENIDO: Tributación; impuestos; repetición; retención; percepción.

ABSTRACT

The research focuses on unraveling the true character of the taxpayer surrogate, with emphasis on the Ecuadorian model, which will help to clarify the effects produced by its presence in the tax legal relationship. The methodology used is descriptive-inductive, which facilitates, through the study of the peculiarities of this figure, the determination of its real essence. The research shows as main result that the taxpayer surrogate represents an independent category within the passive subjection of the tax legal relationship, which should not be confused with retention and perception agents, who, in some cases are responsible and, in others, are taxpayer surrogates. As a conclusion, a reform of the general part of the Código Tributario is proposed, which correctly defines the tax substitution.

CONTENT DESCRIPTORS: Taxation; taxes; repetition; retention; perception.

INTRODUCCIÓN

Desde su inclusión en el Código Tributario, la figura del sustituto ha pasado de alguna forma desapercibida, o su desarrollo ha sido escaso, dándose en la práctica interpretaciones erróneas en cuanto a su naturaleza, lo cual trae como consecuencia la distorsión de los efectos que su plena identificación produce en los derechos y obligaciones del sujeto pasivo frente a la administración tributaria. El problema radica, no en la adopción de esta figura dentro del sistema tributario ecuatoriano, ya que su establecimiento persigue el fin loable de hacer viable la recaudación de los tributos (siempre en el marco de respeto a los principios constitucionales y derechos de los contribuyentes y demás sujetos pasivos), sino más bien en que su breve desarrollo (mal que aqueja a otras instituciones en materia tributaria) hace que su aplicación se dificulte al contrastar la norma con lo contemplado por las diferentes teorías y perspectivas que al respecto, maneja la doctrina autorizada en el campo.

La investigación tiene como objetivo principal establecer la auténtica consideración que debe tener el sustituto del contribuyente en el ordenamiento jurídico tributario. De forma secundaria se busca: a) Establecer las diferencias sustanciales entre las categorías de la sujeción pasiva tributaria; b) Definir las características propias del sustituto del contribuyente; y, c) Contrastar las teorías elaboradas acerca del sustituto del contribuyente con las previsiones del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

La importancia de la investigación radica en el aporte que se genera a la comprensión de la figura del sustituto del contribuyente en materia tributaria, tanto para jueces, abogados, servidores públicos, estudiantes y académicos especializados en esta área, que contribuya a la correcta aplicación de las disposiciones jurídicas por parte de quienes tengan bajo su conocimiento asuntos relacionados con la materia e impulsar la discusión y debate del tema y de otros relacionados que aún no han sido tan desarrollados.

La investigación realizada es una de tipo descriptiva-inductiva, por medio de la cual se pretende discernir la verdadera naturaleza del sustituto del contribuyente en la legislación tributaria ecuatoriana. Dentro del campo de las ciencias jurídicas, la investigación efectuada es dogmático-jurídica o normativa. La investigación es también jurídico-propositiva, en virtud de que plantea la modificación de ciertas disposiciones jurídicas examinadas. Los métodos empleados en la investigación son netamente teóricos y consisten en la revisión de libros y textos legales.

La consideración del sustituto del contribuyente a lo largo de las diversas legislaciones y estudios realizados han llevado a múltiples posiciones acerca de su naturaleza, desde posturas que no admiten su existencia, planteamientos eclécticos que reconocen en parte su inclusión dentro de la sujeción pasiva tributaria y otros que le otorgan su reconocimiento como una categoría independiente. Por otra parte, se logran identificar características propias alrededor del sustituto del contribuyente, que le dotan de autonomía frente al contribuyente y responsable. Al confrontar las teorías elaboradas con las características de esta figura y su tratamiento en el Código Tributario, podemos determinar cuál es su verdadera esencia y efectos en su aplicación.

Las referencias consultadas para la investigación consisten en las obras de los más insignes estudiosos de la materia tributaria, tanto en el ámbito internacional como nacional, que desde sus particularidades realidades y legislaciones sostienen una construcción acerca del sustituto del contribuyente, las cuales son reseñadas a lo largo del desarrollo del artículo.

MÉTODOS

La investigación realizada es una de tipo descriptiva-inductiva, por medio de la cual, a través del análisis de las características, clasificaciones y las diferentes teorías que se han esquematizado alrededor de la figura del sustituto del contribuyente, se pretende discernir su verdadera naturaleza en la legislación tributaria ecuatoriana.

Dentro del campo de las ciencias jurídicas, la investigación efectuada es dogmático-jurídica o normativa. Se contrasta y se discute la doctrina desarrollada acerca de la sujeción pasiva tributaria, concretamente en lo concerniente al sustituto del contribuyente, con relación a lo previsto en la legislación tributaria, para concluir en el acierto de lo normado. La investigación es también jurídico-propositiva, en virtud de que plantea la modificación de ciertas disposiciones jurídicas examinadas.

Los métodos empleados en la investigación son netamente teóricos y consisten en la revisión de libros y textos legales. Los libros hacen referencia a la doctrina desarrollada con relación

al tema, de autores con reconocimiento en el campo de estudio y que constituyen un aporte al objeto de la investigación.

RESULTADOS

Los resultados de la investigación muestran que el sustituto del contribuyente consiste en una categoría autónoma dentro de la sujeción pasiva tributaria, al gozar de una naturaleza y características propias, lo cual provoca que se encuentre en una posición diferente de la que se coloca al responsable. Podemos identificar tipos de sustitutos, cuya perfecta comprensión nos enseña cómo varían sus obligaciones y derechos frente a la administración tributaria y al contribuyente. Los agentes de retención y percepción, antes que tratarse de especies del sujeto pasivo o, en su caso, del responsable, poseen una naturaleza mixta, tanto como responsables y sustitutos, por lo que, dependiendo del cumplimiento o no de sus obligaciones, estaremos frente a un caso u otro de sujeción pasiva.

1. El sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria

1.1. Generalidades

La relación jurídico tributaria se desarrolla entre dos partes. Por un lado, tenemos al sujeto activo, que consiste en el ente público acreedor del tributo y, por otro, al sujeto pasivo. Mientras que el sujeto activo goza de potestades y facultades, el sujeto pasivo tiene derechos y deberes. El sujeto pasivo es la persona o entidad que está llamada al cumplimiento de la obligación principal (prestación pecuniaria) y demás obligaciones accesorias, sea por deber propio (contribuyente) o ajeno (responsable).

La doctrina autorizada en el campo ha definido al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria como “el deudor de la obligación tributaria, la persona obligada al pago o cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable” (Durango, 2009). Si bien aparentemente la definición citada es parecida a la desarrollada en líneas superiores, contiene una diferencia radical, en cuanto consideramos que el sujeto pasivo lo es de la relación jurídico tributaria y no tan solo de la obligación tributaria, ya que la pasividad de este sujeto va más allá de ser el deudor de la prestación pecuniaria, debiendo cumplir en algunos casos las obligaciones formales o instrumentales también.

El contribuyente es la persona o entidad sobre quien recae la materialización del hecho generador, por lo que, es quien, en principio, está llamado a cumplir con las obligaciones inherentes a la relación jurídico tributaria, principalmente la del pago del tributo. El concepto de contribuyente lo encontramos en el artículo 25 del Código Tributario. Por otro lado, está el

responsable, que de igual manera puede ser una persona o entidad, el cual, si bien no es el titular de la obligación, por su condición, predefinida en la ley, y por mandato de ésta, es quien, junto al contribuyente, deberá cumplir con la solución de la prestación pecuniaria.

Dentro de la relación jurídico tributaria existen dos tipos de obligaciones a cargo del sujeto pasivo, estas son: la obligación principal, material o de cumplimiento de la prestación pecuniaria y las obligaciones formales o instrumentales. Estas últimas son aquellas que, como su nombre lo dice, sirven de instrumento para obtener la consecución de la primera de ellas, son un medio para un fin, sin las cuales sería tarea ardua la recaudación de las diversas exacciones fiscales. En conclusión, el sujeto pasivo se ve compelido a cumplir no solo la obligación principal, sino todas las demás accesorias que nacen con ocasión de la misma.

Cuando definimos al sujeto pasivo, a propósito, se utilizó las palabras persona y entidad, dado que en efecto esta sujeción alcanza tanto a las personas naturales y jurídicas, como a toda unidad económica que esté desprovista de personalidad jurídica. De lo dicho podemos extraer que cualquier persona, cuya actividad o conducta se enmarque en lo descrito en el hecho generador del tributo, estará llamada a satisfacer el importe designado. Pero además de las anteriores, debemos considerar a las entidades que no tienen existencia natural ni jurídica, pero que no por eso están libres de colaborar con el erario nacional. Esto se encuentra regulado de la siguiente forma:

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva. (Código Tributario, 2005, art. 24)

Respecto al tema, el maestro José Vicente Troya (2014) ha expuesto: “Es una realidad sui géneris, que básicamente se explica, porque de este modo se facilita a la administración el cumplimiento de sus facultades de determinación y recaudación de los tributos respecto de capacidades contributivas indiscutidas” (p. 154).

1.2. Contribuyente

Corresponde analizar como primer elemento de la clasificación del sujeto pasivo, a aquel sobre quien se verifica el hecho generador, con ocasión de lo cual se origina la obligación tributaria, esto es, el contribuyente. Esta clase de sujeto pasivo, como se explicó, puede ser una persona o entidad, la cual ha cumplido con el presupuesto de hecho establecido en la ley tributaria, por lo cual, ha nacido la obligación de tal naturaleza, la que, en principio, deberá ser satisfecha por él mismo. El Código Tributario define al contribuyente de la siguiente manera:

Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas. (Código Tributario, 2005, art. 25)

El profesor Villegas (2003) ha matizado lo siguiente acerca del contribuyente:

Se denomina contribuyente al destinatario legal del tributo que no es sustituido y que por consiguiente, debe pagar dicho tributo por sí mismo. Como a él está referido el mandato de pago, es el principal sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria principal. Se trata de un deudor a título propio. Es aquel cuya capacidad contributiva tuvo en cuenta el legislador al crear el tributo, y quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario. [...] En cambio, y en contra de lo sostenido por la doctrina mayoritaria, creemos inconveniente llamar también “contribuyente” al destinatario legal del tributo que no asume la obligación de pagar el tributo por sí mismo, al haber sido objeto de sustitución. La obligación del sustituido es la de resarcir al sustituto, pero no la de pagar un tributo al fisco. (ps. 332-333)

De lo anterior podemos dejar establecido que el contribuyente es la persona que desarrolla el supuesto fáctico determinado en la ley para el nacimiento del tributo, debiendo aquel, en primer término, ser quien responda por la obligación tributaria. De esta manera, el contribuyente es el principal sujeto pasivo dentro de la relación jurídico tributaria, ya que es sobre quien se manifiesta la capacidad económica susceptible de imposición, por lo tanto, recayendo el deber de solucionar la prestación pecuniaria, muy aparte de que, para el caso en concreto, ésta sea satisfecha por el responsable o sustituto.

En contra de lo que refiere Villegas, quien indica que es contribuyente el destinatario legal del tributo que no ha sido sustituido, consideramos, tal como lo establece el Código Tributario, que a pesar de que no se configure esa situación, el contribuyente sigue siendo tal, ya que nunca podrá perder tal condición. La circunstancia de que el contribuyente sea sustituido y que la administración deba perseguir el cobro de la acreencia en una persona diferente, no le hace perder al primero su calidad ni sus obligaciones. Por otro lado, el autor expone que la obligación del contribuyente sustituido no es la de pagar el tributo al fisco, sino la de resarcir al sustituto; si bien concordamos con lo primero, lo segundo, al generalizarse, queda en entredicho, ya que habrá casos en los que éste nada deba a aquel.

Además, la traslación que pueda sufrir el tributo, lo cual representa una cuestión práctica más que legal, tampoco hace perder el título de contribuyente al mismo. La traslación del tributo sucede en todos aquellos casos en los que el hecho generador consiste en la realización de una actividad económica en la cual interviene un consumidor o usuario final, en donde cada

uno de los impuestos, tasas y contribuciones, unos de forma inmediata y otros de manera mediata, pueden ser trasladados a ellos.

Por último, estudiosos de esta materia han recomendado que se persiga en primer lugar la obligación tributaria en contra del contribuyente y, cuando aquel no pueda cumplirla, se la exija de los demás sujetos pasivos establecidos en la ley, lo cual, representaría una relación de subsidiariedad entre contribuyente-responsable y contribuyente-sustituto, antes que de solidaridad o sustitución. Esto no ha sido acogido por nuestra legislación, ya que como veremos a continuación, el pago del tributo puede ser requerido indistintamente al contribuyente o al responsable, en el caso de la primera relación o, directamente al sustituto, con ocasión de la segunda.

1.3. Responsable

Mientras el contribuyente es sujeto pasivo por deuda propia, el responsable lo es por deuda ajena. El responsable es la persona que, sin ser contribuyente, esto es, sin ser quien ha llevado a cabo el hecho generador, pero, por su estrecha relación con él, por mandato de la ley, deberá responder por la obligación tributaria junto con este último. Así ha sido definida esta figura por el Código Tributario (2005), siendo que en el primer inciso de su artículo 26 se determina: “responsable es la persona que, sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este.” En una primera apreciación de esta disposición podemos ver que se señala que el responsable deberá cumplir las obligaciones, en general, atribuidas al contribuyente, no solo la obligación principal de satisfacer el importe de la prestación pecuniaria, sino también las demás que por su naturaleza pueden ser emprendidas por el primero. La doctrina nacional se ha pronunciado en idéntica forma acerca de lo que debemos entender por responsable tributario:

Con la expresión sujetos pasivos responsables la ley tributaria se está refiriendo a una condición particular de determinados sujetos de la relación jurídica tributaria que por sus características o condiciones personales está obligados a la prestación de la deuda tributaria. Se distinguen de los contribuyentes, porque, aunque no tengan vinculación con el hecho imponible, por mandato normativo, han de cumplir las cargas atribuidas a él. (Patiño, 2013)

La obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable. Esto implica que la administración podrá proponer cualquier acción tendiente al cobro del tributo contra cualquiera de dichos sujetos por separado o contra ambos a la vez. Como lo dijimos al tratar al contribuyente, no es necesario que la obligación haya sido primero pretendida al contribuyente (subsidiariedad), pudiendo la administración legítima y legalmente requerir, si así lo desea, tan solo al responsable, prescindiendo del primero. La solidaridad establecida

entre estos sujetos, en primer lugar, coadyuva a que el gravamen pueda ser obtenido de cualquiera de ellos, facilitando la facultad recaudadora del sujeto activo, mientras que, por otro lado, deja a salvo el derecho del responsable de repetir contra el contribuyente. Como también se abordó al referirnos al obligado principal dentro de la relación jurídico tributaria, esto es, el contribuyente, el hecho de que la deuda haya sido cancelada por el responsable no extingue los deberes de aquel, ya que éste, al actuar como garante del primero, puede exigir por vía civil ordinaria que se le restituya lo pagado.

El sujeto pasivo responsable adquiere tal calidad por: representación, adquisición o sucesión; así lo reconoce nuestro Código Tributario en sus artículos 27 y 28, incluyendo la categoría de otros responsables en su artículo 29. El responsable por representación, como su nombre lo dice, es el que adquiere tal título por representar a la persona física o jurídica, que no lo puede hacer por sí misma, o cuando ejerza la administración de bienes, como el caso de los mandatarios, agentes oficiosos, síndicos de quiebra, depositarios judiciales, etc. La responsabilidad por adquisición se origina por la transferencia de propiedad de bienes raíces, negocios o empresas, y por la sustitución entre sociedades. Por último, el responsable por sucesión comprende a los herederos, legatarios y donatarios.

1.4. Sustituto

La figura del sustituto fue incorporada en la legislación tributaria ecuatoriana con la expedición de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 405 de 29 de Diciembre de 2014, mediante la cual se reformó algunos aspectos atinentes a la relación jurídico tributaria normados en el Código Tributario, entre ellos lo concerniente al sujeto pasivo de la misma, específicamente se incluyó como una variante de aquel al sustituto.

En torno a la sustitución tributaria se ha precisado: “Por efecto de este mecanismo un sujeto (sustituto) está obligado, por mandato legal, a pagar un tributo “en lugar” de otro sujeto (sustituido), al cual son atribuibles los hechos o las situaciones constitutivas del presupuesto del tributo.” (Amatucci, 2001). La parte pertinente del artículo 29 del Código Tributario establece:

Serán también responsables: [...] 3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una ley tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias. (Código Tributario, 2005, art. 29)

Como se aprecia de la norma jurídica destacada y, tal como quedó expuesto, nuestra legislación tributaria incorpora al sustituto como una modalidad del responsable. Consideramos que el asunto no fue de mayor análisis por parte de los legisladores encargados

de la regulación de esta reforma, ya que dentro del mismo artículo rompen con el significado y tratamiento de la responsabilidad tributaria, al establecer que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente, cuando la doctrina y la legislación tributaria ecuatoriana, propiamente el Código Tributario, hablan de que el responsable y el contribuyente son solidarios, es decir, actúan conjuntamente, no el primero en lugar del segundo. Sin embargo, es correcto lo consagrado por esta norma legal: el sustituto interviene en lugar del contribuyente, esto es, la administración tributaria, una vez que opera la sustitución, deberá exigir la respectiva obligación a quien remplace, no al remplazado.

Como segundo punto, es válido recalcar que, para cada caso en particular, el sustituto debe estar claramente previsto en la ley, esto en armonía con el principio de legalidad, regulado en el artículo 4 del Código Tributario, pero no solo eso, la disposición citada se refiere a una ley tributaria, por lo tanto, otros cuerpos legales ajenos a esta materia no podrán establecer que determinada persona actúa como sustituto del contribuyente, sino solo una de la rama.

Entre el contribuyente y el sustituto no existe solidaridad ni subsidiariedad. El sustituto es una figura que aparece dentro de la relación jurídico tributaria al configurarse la situación de hecho prevista en la ley, no antes, por lo que, no es imprescindible la existencia del sustituto dentro del vínculo que pueda surgir entre la administración y el contribuyente. El presupuesto de hecho que da nacimiento a la obligación tributaria puede coincidir con el que da paso a la sustitución, circunstancia bajo la cual el sustituto aparecerá al momento que se genera la relación jurídico tributaria, siendo el único obligado al cumplimiento de la prestación dineraria. Sea cual fuere el caso, jamás se puede exigir la obligación pecuniaria, al mismo tiempo, al contribuyente y al sustituto, sino solo a este último. Por otro lado, tampoco es dable que en primer término se requiera la verificación de determinado deber al contribuyente, para luego acudir al sustituto, ya que éste último es el único que debe actuar cuando se cumpla la condición prevista en la ley.

Quizás los casos más claros de sustitución sean los de los agentes de retención y percepción, considerados como otros responsables dentro de la misma norma jurídica referida. Ahora bien, la interrogante gira en torno a esclarecer cual es realmente la naturaleza de los sujetos mencionados. Ésta la podemos descubrir del contenido del Código Tributario. De acuerdo al mismo:

La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción. (Código Tributario, 2005, art. 30)

Por lo tanto, cumplido el presupuesto de esta disposición, los agentes de retención y percepción sustituyen al contribuyente, siendo los únicos obligados ante el fisco, por el contrario, al no haberse efectuado la retención o percepción, estos sujetos son responsables para con el sujeto activo, “junto con” el contribuyente. Era importante esta reflexión, ya que no siempre, como lo hace ver el epígrafe de la norma, los agentes de retención y percepción aparecerán en condición de responsables.

2. Construcción doctrinaria y legal en torno a la figura del sustituto del contribuyente

2.1. Teorías doctrinarias acerca de la naturaleza jurídica del sustituto

El sustituto del contribuyente es una institución tributaria acerca de la cual existen una serie de marcadas discordancias, tanto a nivel de la doctrina como de las diferentes legislaciones que han adoptado esta modalidad de sujeción pasiva. Los autores esgrimen diferentes teorías acerca de la real naturaleza de esta figura, sin llegar a coincidir siquiera sobre el nacimiento u origen de la misma. Sin embargo, hay un aspecto coincidente entre todos ellos: este instituto depende de la regulación propia de cada país y ha sido incorrectamente asimilado para el caso latinoamericano. Los diversos enfoques existentes acerca de la figura del sustituto parten a su vez de las diferentes visiones acerca del sujeto pasivo de la obligación tributaria. A continuación, exponemos las diferentes teorías elaboradas en torno al sustituto del contribuyente:

a) No existe el sustituto

Como lo indica el fallecido catedrático Dr. José Vicente Troya, uno de los principales exponentes de esta teoría es el profesor Carlos María Giuliani Fonrouge, para quien, recogiendo los pronunciamientos de la Cámara Federal, Sala contencioso administrativa, en la legislación tributaria argentina solo existen dos tipos de sujetos pasivos: contribuyente y responsables. En palabras del indicado doctrinario:

En efecto, la ley 11.683, texto ordenado en 1978, menciona a los responsables por deuda propia o contribuyentes (art. 15) y responsables por deuda ajena (art. 16 y art. 18, inc. 4); siendo del caso aclarar que los restantes incisos del art. 18 no instituyen una tercera clase de responsables paralelos o adjuntos, como parecería a primera lectura, pues se limitan a determinar el alcance de la obligación de quienes responden por deuda ajena. Es decir, en suma, que el responsable del derecho argentino incluye al sustituto y al responsable de los derechos español e italiano. Por nuestra parte, consideramos como sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona individual o colectiva que por disposición de la ley esté obligada al cumplimiento de la prestación, ya sea a título propio o ajeno; y llamamos deudor a quien deba satisfacerla a título propio, prefiriendo esa expresión a la de contribuyente generalmente utilizada, porque esta última la reservamos para el sujeto del tributo, sin

desconocer que en la generalidad de los casos el contribuyente del tributo es el deudor de la obligación tributaria que de aquél emana; finalmente: designamos con la expresión responsable a quien debe atender una deuda ajena, ya en actuación paralela o por sustitución. (Giuliani Fonrouge, 1997, p. 164)

Como se aprecia, la legislación argentina y el señalado autor no reconocen al sustituto como una categoría del sujeto pasivo, ni tampoco como una especie dentro de la subcategoría del responsable, negando por lo tanto su existencia dentro del campo tributario, ya que los casos que se podrían asimilar al mismo están contemplados dentro de los diversos alcances que tiene la responsabilidad tributaria.

b) El sustituto como agente de retención

Otros autores reconocen la existencia del sustituto en el ámbito tributario como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, con la peculiaridad de que asocian esta institución únicamente con la retención. En esta línea, el profesor Andrea Parlato expone lo siguiente:

El efecto del desvío de la imputación subjetiva de la obligación se explica por existir una interrelación en la norma (principal) que fija el presupuesto y aquella otra (secundaria) que, considerando el pago de renta por parte de un sujeto, hace recaer sobre él la obligación de practicar la retención. (como se citó en Amatucci, 2001)

Para el citado profesor argentino, la sustitución se identifica plenamente con la retención, por lo que, al hablar de lo segundo, inevitablemente nos estamos refiriendo a lo primero. Si bien los casos de retención en la fuente y, también los de percepción, representan el ejemplo más claro de sustitución, este instituto es mucho más amplio y abarca otros casos.

c) El sustituto es sujeto pasivo, en calidad de responsable tributario

Quizás una de las doctrinas con grandes adeptos (aunque no la que goza de mayor aceptación por parte de la mayoría de estudiosos) es aquella que establece que el sustituto es sujeto pasivo, pero como una de las modalidades de responsabilidad tributaria. Para quienes defienden esta postura, solo reconocen como casos de sujeción pasiva tributaria al contribuyente y responsable, pero a diferencia de la teoría referida en el literal a), en esta se reconoce la existencia del sustituto, pero dentro de la categoría del responsable.

Esta posición es la que a priori parece haber adoptado nuestra legislación, ya que como dejamos indicado, el artículo 29 del Código Tributario, dentro de la clasificación de otros responsables, contempla a los agentes de percepción, retención y al sustituto.

d) El sustituto del contribuyente como una categoría propia dentro de la subjetividad tributaria

La tesis con la que coinciden la mayoría de autores es la que concibe al sustituto como una especie propia de sujeto pasivo tributario. Si bien dentro de esta posición existen diferentes matices, como, por ejemplo, el reconocimiento de los agentes de retención y percepción como una clase independiente de obligado, mientras que otros no admiten esta consideración, todos coinciden en que el sustituto es un tipo específico de deudor tributario, con su naturaleza, características y casos propios.

Autores como Pérez de Ayala, Valdés Costa, Héctor Villegas, entre otros, comparten la posición de que el sustituto representa una especie propia de deudor tributario. Por lo tanto, su naturaleza se aparta de aquella que posee el contribuyente y responsable, comportando sus propias obligaciones y deberes con la administración tributaria, así como derechos específicos frente a la misma y al contribuyente.

2.2. Características del sustituto

a) El sustituto realiza una actividad relacionada con el hecho generador u ostenta determinada calidad

Para que el legislador establezca a alguien como sustituto, no basta que aquello se encuentre contemplado en la ley, sino que debe adquirir legitimación a través de una razón que justifique su presencia, y es así que, el sustituto, para ser tal, debe, de alguna manera, realizar una actuación vinculada con el hecho generador que dio origen al impuesto, tasa o contribución especial o, por otro lado, debe poseer cierta calidad, que conlleve consigo el cumplimiento de las obligaciones de otra persona (contribuyente), que no está en la posibilidad de hacerlo.

Es importante diferenciar dos momentos en base a los cuales se produce la circunstancia de que el sustituto deba cumplir con las obligaciones atribuidas a priori al contribuyente. Para que se origine cualquier tipo de obligación tributaria y, por ende, la responsabilidad del sujeto pasivo, es imperante que se haya producido el presupuesto de hecho establecido en la ley para el nacimiento del tributo, ya que, si esto no es así, poco importará cuál es la circunstancia que provoca la sustitución, al no haber obligación principal. Y segundo, como se anticipó, es necesario que se configure el suceso descrito en la norma a través del cual se da paso a la sustitución y, en virtud de lo cual, el único obligado ante la administración tributaria es el remplazante.

En este orden de ideas, el Abg. Andrés Valle Billingham (2008), ex presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), ha precisado:

Ocurre que el sustituto realiza un comportamiento -legalmente establecido- vinculado al hecho generador de su obligación tributaria (v. gr., es pagador de una renta, o emisor de acciones cuya propiedad se encuentra afecta a un impuesto determinado). Por ello, debe quedar claro que el presupuesto de hecho que realiza el sustituto no es el de la obligación tributaria, sino

el que da origen al funcionamiento del mecanismo de la sustitución tributaria. De lo contrario, no estaríamos en presencia de un sustituto, sino propiamente del contribuyente.

b) El sustituto es sujeto pasivo por deuda ajena

Quizás una de las características que más resalta al momento de hablar del sustituto del contribuyente es que interviene en la relación jurídico tributaria en calidad de deudor de una obligación que no le pertenece, aspecto que comparte con otra categoría de sujeto pasivo, la del responsable. La realización del hecho imponible, en todos los casos, le corresponde al contribuyente. Jamás su cometimiento es imputable a otro sujeto distinto de éste y es en base a su capacidad contributiva que se fija el importe de la prestación, al ser el único beneficiario del acto que causó la aparición del tributo.

Entonces, clarificado el asunto de que la deuda originariamente le corresponde a quien “legalmente la ha contraído”, esto es, el contribuyente, por mandato de la ley debe satisfacerla una persona distinta a ella, el sustituto, siendo que en ningún caso podríamos hablar de que aquel responde por una deuda propia.

c) El sustituto se coloca en lugar del contribuyente

Una vez que ocurre la condición prefijada en la ley para que ocurra la sustitución, el sustituto viene a ocupar el lugar del contribuyente, sin que este último desaparezca de la relación jurídico tributaria (cuestión que no es del todo aceptada por algunos autores), pero, siendo el sustituto aquel que debe cumplir ahora con todas las obligaciones que en un principio eran atribuibles al contribuyente. Para todos los efectos, en ese escenario, será el sustituto quien se entienda con el fisco, pasando el contribuyente a un segundo plano, pero sin dejar de ser sujeto pasivo, ya que para sí quedan algunas obligaciones de índole secundario por cumplir todavía, relacionadas con deberes a observar para con el sustituto. Por otra parte, las obligaciones a cumplir por el sustituto tampoco se reducen tan solo a la cancelación de la prestación pecuniaria, ya que también deberá realizar otras de aspecto instrumental, con ocasión de lograr la primera.

Esta característica es la que más sobresale de la figura del sustituto y la que la distingue de las demás especies de sujetos pasivos, siendo por lo tanto especialísima para esta construcción del Derecho Tributario.

d) La calidad de sustituto debe estar establecida por una ley tributaria

Conforme al principio de legalidad, contemplado en el artículo 4 del Código Tributario, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, entre otros elementos estructurales de la relación jurídico tributaria, debe estar previamente establecido en una ley de esta clase y solo en ella. La

calidad de sustituto debe constar dentro del derecho positivo de un Estado y, además, su determinación debe realizarse en una norma con rango de ley.

e) El sustituto tiene derecho de reembolso, pero no en todos los casos

El reembolso no es más que el derecho de repetición que puede ejercer el sustituto contra el contribuyente, por haber solucionado la prestación de índole tributaria. Consideramos que no siempre el sustituto contará con esta prerrogativa a su favor, ya que dependerá de la clase de sustitución que esté efectuando. Si la sustitución no implica disminución de su patrimonio no podría establecerse en favor del mismo una garantía para que sea resarcido. Por otro lado, cuando el patrimonio del sustituto es que el que ha sido incidido con ocasión del cumplimiento de la obligación tributaria principal, es obvio que goza del derecho a repetir contra el contribuyente, ya que este último es el llamado a soportar la carga tributaria, no así el primero.

Algunos podrían sostener que esta no es una característica del sustituto, al no verificarse para todos los casos en que aparece, sin embargo, consideramos que la misma debería permanecer como tal, ya que, si bien no en todos los casos opera esta compensación futura a favor del sustituto, no es menos cierto que debe recibir por parte del contribuyente el importe del tributo, sea en el momento o posteriormente a que se genera el presupuesto de hecho de la sustitución. Los ejemplos más claros de un reintegro o pago al sustituto del tributo que le correspondía al contribuyente, al momento del acto que origina la sustitución, son la retención y la percepción, ya que los agentes intervinientes como retentores o perceptores serán los únicos responsables de cancelar el gravamen, una vez que se han producido dichas conductas, al quedar en su poder los valores que por tributos hay que entregar a la administración tributaria.

Se debe puntualizar que es necesaria la existencia de este derecho al reembolso a favor del sustituto con el objeto de evitar el enriquecimiento privado no justificado por parte del contribuyente, así como no se tiene que incluir el mismo cuando el sustituto ya ha sido cubierto, en miras a impedir el mismo efecto en el patrimonio del sustituto.

f) El régimen jurídico aplicable es el del contribuyente, no el del sustituido

Dentro de la relación jurídico tributaria en la que interviene el sustituto, existen dos momentos o presupuestos de hecho: el primero que guarda relación con el hecho imponible, en base al cual se origina la obligación tributaria; y, el segundo, consistente en el presupuesto indicado en la ley para que nazca la sustitución, sin perjuicio de que en algunos casos estos dos momentos puedan coincidir en uno solo. En ese marco, surge una interrogante: ¿Cuál es el régimen jurídico aplicable a la relación entre el sujeto activo y el sustituto?

Dicho cuestionamiento aparece en virtud de que el Derecho, y mucho más el Derecho Tributario, es dinámico, esto es, sufre variaciones y cambios cada cierto tiempo. Esta rama

especialísima del Derecho, como sucede en el caso ecuatoriano, es objeto de un sinnúmero de reformas año tras año, situación que responde a los por sí mismos cambiantes ciclos económicos y a la situación política del país, lo que provoca que la legislación tributaria no permanezca inmóvil, sino que presente alteraciones significativas entre un periodo económico y otro.

Por otro lado, al ser contribuyente y sustituto personas diferentes, se someten a regulaciones disímiles consideradas en la ley, determinadas por la actividad que realizan, el patrimonio con el que cuentan, la inscripción en el RUC, etc.; lo que conlleva a que sus derechos, deberes y obligaciones sean diferentes, según el caso.

Teniendo presente esa realidad, puede ser del caso que los dos momentos ocurran bajo regímenes diferentes, por haber sobrevenido una reforma a la legislación tributaria o que, dentro de la misma legislación aplicable, les corresponda emplear normas jurídicas diferentes, por ser personas con regulaciones propias y especiales en la ley, por lo que, nos veríamos en la encrucijada de cual aplicar para determinar las regulaciones precisas que dan forma a la relación entre sustituto y administración tributaria. Sobre esto, Paulo De Barros Carvalho (2002) ha realizado la siguiente puntualización, relacionada con el aspecto de que el contribuyente persiste como sujeto pasivo una vez que opera la sustitución:

Es preciso decir que no se pierde de vista al sustituido. Aunque no sea compelido al pago del tributo, ni a proceder al cumplimiento de los deberes instrumentales que la ocurrencia suscita, todo eso a cargo del sustituto, aún así permanece a la distancia, como importante fuente de referencia para el esclarecimiento de aspectos que se refieren al nacimiento, a la vida y a la extinción de la obligación tributaria. Ahí está el origen del principio según el cual el régimen jurídico de la sustitución es el del sustituido, no el del sustituto. Si aquel primero fuera inmune o estuviera protegido por exención, este último ejercerá los efectos correspondientes. En el momento de la determinación, la ley aplicable debe ser la vigente en el instante en que ocurrió la operación practicada por el sustituido, depreciándose la del sustituto.

En conclusión, podemos decir que las disposiciones aplicables a la relación jurídica entre sujeto activo y sustituto son aquellas que estaban vigentes y que resultaban aplicables para el contribuyente, ya que el sustituto nada más viene a ocupar su lugar, pero subsiste para él la misma obligación, con las mismas connotaciones que en un inicio eran exigibles al contribuyente. De esta manera, el tributo se deberá determinar en función de las reglas aplicables al contribuyente, al momento del nacimiento de la obligación tributaria, así como las obligaciones accesorias serán las que se encuentren establecidas en ese instante para contribuyente y sustituto, sin que sea admisible la utilización de otras diferentes.

g) El sustituto debe cumplir tanto con la obligación principal como con las secundarias o instrumentales

La relación jurídico tributaria implica una serie de obligaciones llamadas a cumplir por el sujeto pasivo con el sujeto activo, dentro de las cuales la que reviste mayor trascendencia es la principal, esta es, la del pago del tributo. Empero, existen otro tipo de obligaciones, llamadas secundarias, formales, accesorias o instrumentales, las cuales sirven para facilitar la recaudación y determinación de la obligación principal. Dentro de estas obligaciones formales se encuentran por ejemplo la presentación de declaraciones, inscripción en el Registro Único de Contribuyentes, llevar los libros y registros contables que correspondan a la actividad, la de guardar confidencialidad de la información brindada por el contribuyente, etc.

Habiendo sido remplazado el contribuyente, el sustituto es quien debe procurar la satisfacción del tributo, por lo tanto, deberá observar todos aquellos deberes inherentes a la determinación y cancelación del tributo, que en un inicio debía cumplir el contribuyente.

El sustituto está obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria, pues en virtud de tal sustitución, es obligado a la satisfacción de la obligación y los deberes tributarios originados por el contribuyente al realizar el hecho generador. (Insignares, 2007)

h) El sustituto es una herramienta que permite la ágil recaudación por parte del fisco

Esta característica está íntimamente relacionada con el fin de la inclusión de la figura del sustituto en el ordenamiento tributario. Lo que se busca con la incorporación de este nuevo sujeto pasivo, así como sucede con el caso del responsable, es poder emprender de manera óptima la recaudación de los valores que se deben a la administración tributaria. En algunos casos el contribuyente, a pesar de ser el realizador del hecho generador, no se encuentra en la mejor posición para cumplir con la prestación monetaria y, por otro lado, el sujeto activo debe esperar la terminación del ejercicio económico gravado y la respectiva declaración para poder exigir dichos valores, por lo que, la sustitución aparece para asegurar o garantizar que el tributo pueda ser efectivamente recaudado y aminorar el tiempo de espera para ello. Lo anterior coadyuva la recuperación de la cartera tributaria y liquidez en las cuentas fiscales, al contar la administración con más altos ingresos y de manera más rápida.

i) La obligación del sustituto no tiene en cuenta su capacidad contributiva

El contribuyente es el encargado de la materialización del hecho generador contenido en la ley, por lo que, es en base a su singular situación que nace el tributo, lo cual importa al momento de determinar la base imponible y la tarifa. Uno de los principios generales del derecho tributario es el de capacidad contributiva, aceptado totalmente por la doctrina, aunque algunas legislaciones como la nuestra no lo regulen de manera expresa, en base al cual, se

tiene en cuenta, al momento de establecer el importe del tributo, la aptitud económica para tributar del contribuyente. Para establecer la capacidad contributiva de una persona o unidad económica se tiene principalmente en cuenta la renta obtenida, su patrimonio o el monto de la transacción, dependiendo de la clase de tributo que se trate.

De lo manifestado tenemos que el tributo se fija con sustento en la capacidad para contribuir del contribuyente, como ejecutor del presupuesto de hecho contenido en la ley, ya que en sí es a quién beneficia la actividad que ha provocado que el tributo se origine. Por lo tanto, si la determinación del tributo depende únicamente de la capacidad contributiva del contribuyente, al operar la sustitución, en nada trasciende la que posee el sustituto, el cual deberá hacerse cargo de la imposición, sin que tenga incidencia su capacidad contributiva.

Que no se tenga en cuenta la capacidad contributiva del sustituto, en principio, es correcto, ya que no es su actividad la que se identifica con el presupuesto de hecho contenido en la ley, sin embargo, en algunos casos se podría afectar su patrimonio, por tener que cubrir una obligación para la cual no tiene la capacidad económica suficiente, ocasionando un perjuicio o detrimento significativo en aquel. La figura del sustituto es una que tiene en cuenta tan solo el interés fiscal de recaudar la obligación tributaria, sin que en muchas legislaciones se tienda a garantizar la situación particular de este sujeto, que en algunos casos deberá satisfacer una prestación para la cual no está económicamente preparado, ni podrá obtener reembolso por parte del contribuyente.

Si bien esta característica a priori se presenta de esta manera, en numerosos casos de sustitución implícitamente se está tomando en cuenta también la capacidad contributiva del sustituto, ya que las situaciones en las que interviene o la condición que posee dan cuenta de ello, aunque no deja de ser un asunto sujeto a discusión.

2.3. Clases de sustitución

a) Sustituto con retención y sustituto sin retención

Esta clasificación es efectuada por el Abg. Andrés Valle Billinghamurst, dentro de la obra “El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Tomo I”. El autor diferencia entre sustitución con retención y sin retención. Para el caso de la sustitución con retención indica que:

El sujeto designado como sustituto queda obligado a realizar una retención. Dicha retención podrá tener carácter definitivo, en cuyo caso retendrá la totalidad del importe a pagar como tributo; o, bien con carácter a cuenta de un tributo que resultará mayor, y cuyo saldo tendrá que ser pagado por el contribuyente. (Valle, 2008)

En la otra orilla, sobre la sustitución sin retención expresa:

Bajo esta hipótesis, el sustituto no tiene la posibilidad de efectuar retención alguna. Así, dicha persona tendría que pagar el monto del tributo con fondos propios, salvo que se pague la obligación con dinero a cargo del contribuyente o se aplique la compensación a una deuda contraída con aquel. (Valle, 2008)

Esta clasificación tiene como objeto la retención, siendo importante para determinar el sujeto que debe hacerse cargo del gravamen. En la sustitución con retención no habría detrimento económico para el sustituto, ya que el agente recibe previamente los fondos con los que cumplirá el pago del tributo, recayendo sobre él únicamente el deber de finiquitar la entrega de los mismos al sujeto activo. Por otro lado, el sustituto que no retiene deberá saldar la obligación con fondos propios, como lo manifiesta el autor, salvo que se den las situaciones especiales que refiere, caso contrario, sufrirá el perjuicio económico, esperando poder recuperarse a través de la repetición contra el contribuyente.

b) Sustitución privativa y sustitución acumulativa

Blumenstein nos trae dos tipos de sustitución: la privativa y la acumulativa. El doctrinario señala: “En la sustitución privativa el contribuyente queda eternamente eliminado; en caso de la responsabilidad acumulativa, el contribuyente conserva la obligación material de pagar el tributo y es eventualmente responsable ante el fisco” (como se citó en Valdés Costa, 2001).

No compartimos las conclusiones a las que arriba Blumenstein, en razón de que el contribuyente bajo ningún concepto queda eliminado de la relación jurídico tributaria, tan solo ha sido remplazado por el sustituto, pero persistiendo sobre aquel otro tipo de obligaciones. Asimismo, acerca de la sustitución acumulativa, el contribuyente no conserva la obligación material ni tampoco se vuelve responsable, ya que aquello contradice el instituto del sustituto, siendo éste el único responsable del pago del tributo.

c) Sustitución hacia atrás y sustitución hacia adelante

Esta tipología es traída por el autor Paulo De Barros Carvalho (2002), quien distingue dos especies: sustitución hacia atrás y hacia adelante. Al respecto, expone lo siguiente:

A propósito, se ha hecho convencional distinguir la sustitución hacia atrás de la sustitución hacia adelante. En la primera, según algunos, se ha dado el evento tributario en todos sus contornos jurídicos. Sin embargo, el legislador, por medidas de garantía y comodidad en el procedimiento recaudatorio, considera bueno ir hacia adelante, estableciendo la responsabilidad en la obligación subsecuente, como prolongando el perfil de la deuda tributaria. [...] Ahora, en la llamada sustitución hacia adelante, nutrida por la suposición de que determinado suceso tributario habrá de realizarse en el futuro, lo que justificaría una

exigencia presente, las dificultades jurídicas se multiplican en varias direcciones, atropellando importantes valores constitucionales.

Cuando el autor nos habla de sustitución hacia atrás, se está refiriendo a aquella relación jurídico tributaria en donde ha acaecido el presupuesto de hecho por el cual se origina la obligación tributaria, sin embargo, como señala, por razones de garantía y comodidad en la recaudación de la misma, se ha instituido a una persona diferente (sustituto) para que se haga cargo de ella.

Por otra parte, la denominada sustitución hacia adelante se produce en aquellos tributos en los cuales todavía no se ha producido el hecho generador, no obstante, al momento de determinada operación económica, se da la sustitución. Como un claro ejemplo de esto tenemos lo que sucede con la retención del impuesto a la renta. Cuando se da la compra de un bien o la prestación de un servicio, el comprador, que también hace las veces de agente de retención, está en la obligación de retener, valga la redundancia, parte del importe a cancelar a su proveedor, por concepto de pago anticipado del gravamen correspondiente a este último. En este caso, el hecho imponible todavía no se produce, porque aún no conocemos si al final del ejercicio económico dicho proveedor tendrá una ganancia, sin embargo, éste ya ha realizado el pago anticipado del impuesto, quedando la obligación de entregar los valores al fisco bajo la responsabilidad exclusiva del agente retentor (sustituto).

d) Sustitución por retención o por repercusión

Estas dos variedades de sustitución son introducidas por el Dr. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (2005), en la obra Manual de Derecho Tributario. Aquel distingue entre sustitución por retención y por repercusión. Sobre la primera nos indica:

El sustituto desplaza completamente al contribuyente de la relación tributaria, quedando aquel como único deudor de la Hacienda Pública y el contribuyente liberado de la obligación tributaria y con independencia de que el importe de las retenciones efectuadas se ingrese o no por el sustituto.

En cuanto a la segunda especie, el autor enfatiza: “es aquella que se produce por la traslación de la carga tributaria al auténtico contribuyente, principalmente en tratándose de impuestos indirectos; por ejemplo, en el caso del impuesto al valor agregado (IVA), [...]” (Alvarado, 2005).

Esta diferenciación de la figura del sustituto, asociándola al caso ecuatoriano, no es más que la distinción entre las actuaciones de los agentes de retención y percepción. En el primer caso, efectuada la retención por el agente obligado a la misma, se convierte en sustituto, relevando al contribuyente de cancelar la obligación tributaria a la administración. Por otro lado, en la repercusión o percepción, el gravamen se traslada al verdadero contribuyente, que es aquel

quien realizó el hecho generador, debiendo entregar el rubro del tributo al agente perceptor, quien lo sustituye en la responsabilidad de la entrega de esos valores al ente activo.

DISCUSIÓN

Partiendo desde el inicio, debemos colocarnos dentro de alguna de las tendencias teóricas desarrolladas. Después del análisis realizado en este trabajo, resulta obvio que nos adherimos a la posición que considera al sustituto como una categoría independiente dentro de la sujeción pasiva de la relación jurídico tributaria, con su propia naturaleza y características, que la distinguen del contribuyente y el responsable, lo cual, así mismo, desemboca en que su aplicación produzca efectos diferentes dentro del plano jurídico.

El establecimiento por el legislador de la persona que actuará como sustituta dentro de la relación jurídico tributaria debe obedecer, en todos los casos, a la vinculación de aquella con el hecho generador o con una calidad especial del sustituto estrechamente relacionada con el mismo. En otras palabras, el legislador, en ningún caso, deberá señalar como sustituto del contribuyente a una persona extraña al presupuesto de hecho para el nacimiento de cada tributo, ya que hacerlo sería inobservar los principios que rigen la materia y los derechos de los sujetos pasivos.

El sustituto debe aparecer en los casos en los que la suficiencia recaudatoria, como garantía del interés estatal, esté por encima de los derechos de los contribuyentes, siendo una herramienta excepcional, para casos de igual connotación. En algunos casos, la existencia de esta figura podría transgredir el principio de capacidad contributiva, por lo que, si bien deben primar los objetivos comunes que persigue el Estado a través de la obtención de ingresos, se debe buscar la manera de garantizar que los derechos del sustituto no se vean conculcados, en miras a que cuente con la posibilidad real de ser resarcido, caso contrario, su consideración como sustituto sería inconstitucional e ilegal.

Tal como habíamos descrito, el sustituto ha sido erróneamente incluido como una especie del sujeto pasivo responsable, junto con los agentes de retención y percepción. Luego del estudio desarrollado en este trabajo, nos podemos dar cuenta que la naturaleza, características y efectos jurídicos de su implementación y aplicación difieren radicalmente de aquellos del responsable, por más que compartan algunas cualidades. Resulta sumamente notoria la contradicción de las regulaciones del Código Tributario al momento de definir lo que se debe entender por responsable y sustituto, ya que la solidaridad existente entre contribuyente y responsable a la que hace referencia el inciso segundo del Art. 26 de dicho cuerpo normativo no es compatible con la circunstancia descrita en el Art. 29.3 ibídem, acerca de que el sustituto se coloca en lugar del contribuyente (donde no media solidaridad al ser el sustituto el único obligado), por lo tanto, la conclusión resulta evidente, el sustituto no es una categoría de

responsable, debiendo establecerse como una tercera especie independiente dentro de la sujeción pasiva tributaria.

Nos hemos referido a los agentes de retención y percepción como los casos más significativos de sustitución, sin profundizar en el fundamento para que sean considerados inmersos en esta institución. Los agentes de retención y percepción son mecanismos incorporados por la legislación tributaria para viabilizar la recaudación de los ingresos fiscales. Por la retención o percepción se traslada la obligación de pagar el tributo a una persona o agente diferente del contribuyente, quien queda liberado de la misma, en la medida de que dicha actividad se haya perfeccionado.

Nuestra postura parte de la reflexión de que estos recaudadores tributarios no deben ser considerados sujetos pasivos propiamente dichos, esto es, categorías autónomas dentro de la sujeción pasiva, como es el caso de los contribuyentes, responsables y sustitutos. Los agentes de retención y percepción no gozan de características, ni producen efectos en el mundo jurídico que no se puedan asociar a las otras especies de sujetos pasivos, por lo que, si en esencia no representan una construcción diversa dentro de la sujeción pasiva, no deberían tener una consideración como tal. Gran parte de la doctrina incorpora a los agentes de retención y percepción dentro de la clasificación principal del sujeto pasivo, mientras que el tratamiento que les da nuestra legislación es como responsables.

El Art. 30 del Código Tributario (2005), que trata sobre el alcance de la responsabilidad de los agentes de percepción y retención, en su primer inciso determina lo siguiente:

La responsabilidad de los agentes de retención o de percepción es directa en relación al sujeto activo y por consiguiente son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción.

Como se evidencia del artículo citado, los agentes de retención y percepción son los únicos obligados por la obligación tributaria retenida o percibida frente a la administración (sustitutos), cuando dicha actividad se ha verificado, caso contrario, son responsables junto con el contribuyente. En uno u otro caso, estos agentes se adecuarán a la descripción, ya sea del responsable o del sustituto. La regulación del Art. 30 del Código Tributario es inexacta, en cuanto establece que los agentes de retención y percepción son responsables, ya que no en todos los casos serán tales, pudiendo encuadrarse en otros momentos como sustitutos. En conclusión, los agentes de retención y percepción deben persistir dentro de la sujeción pasiva tributaria que efectúa el Código Tributario, pero bajo la especificación de las circunstancias en

que son responsables de la prestación pecuniaria y en cuales son sustitutos del contribuyente, pero no como una especie o subespecie del sujeto pasivo, sino como casos de sustitución o responsabilidad.

CONCLUSIONES

Existen diferentes teorías en el campo de la doctrina acerca de la existencia y naturaleza de la institución del sustituto del contribuyente, las cuales reflejan el avance de su estudio, provocando que su consideración haya variado en las diversas legislaciones con el pasar del tiempo. Actualmente, al sustituto se le ha reconocido un sitio como categoría autónoma de la sujeción pasiva tributaria, clasificación que admite algunos matices en el derecho comparado, no obstante, nos quedamos con aquella que establece que el sujeto pasivo puede ser contribuyente, responsable o sustituto. El sustituto es partícipe de las características generales del sujeto pasivo y comparte algunas que poseen el contribuyente o el responsable, sin embargo, al ostentar cualidades únicas, le dotan de una identidad o naturaleza propia, lo cual exige que tenga un tratamiento privilegiado e independiente frente a los demás sujetos pasivos.

El sustituto del contribuyente, en todos los casos, es obligado por deuda ajena, jamás por obligación propia. No existe solidaridad ni subsidiariedad entre contribuyente y sustituto, es decir, la obligación no puede ser perseguida conjuntamente contra ambos sujetos, ni tampoco es requisito que se exija primero contra el contribuyente, para luego acudir al sustituto, ya que, acaecida la sustitución, quien reemplaza al contribuyente es el único obligado ante el fisco. Además, el sustituto debe realizar una actividad o tener una calidad relacionada con el hecho generador, caso contrario, su consideración como tal, aparte de ser ilegítima, podría ser ilegal e inconstitucional. El derecho de reembolso es una nota característica en el instituto del sustituto, sin embargo, no es absoluta (como en el caso del responsable), ya que dependerá del tipo de sustitución que se esté efectuado. La inclusión de un sustituto en la regulación del sujeto pasivo de cierto tributo debe ser excepcional y atendiendo a una potencial imposibilidad de recaudación, en razón de que la capacidad contributiva de aquel podría verse afectada.

Los agentes de retención y percepción no constituyen casos de sujeción pasiva independientes, con su naturaleza y características propias, ni tampoco especies de responsables tributarios. Las obligaciones y los efectos que la actividad de estos agentes produce dentro del ámbito tributario se asocian, en uno u otro caso, a la responsabilidad o a la sustitución, por lo que, su actual regulación provoca contradicciones e inexactitudes innecesarias, siendo necesaria una reforma del Código Tributario en este sentido.

REFERENCIAS

- Alvarado, M. (2005), Manual de Derecho Tributario [Tax Law Handbook], México D. F.-México, Editorial Porrúa.
- Amatucci, A. [Dir.]. (2001), Tratado de Derecho Tributario [Tax Law Treaty], Bogotá-Colombia, Editorial Temis S. A.
- Código Tributario, Quito-Ecuador: Asamblea Nacional, Registro Oficial 38. Suplemento. 14 de junio de 2005.
- Costa, V. (2001), Curso de Derecho Tributario [Tax Law Course], Bogotá-Colombia, Editorial Temis S. A.
- De Barros Carvalho, P. (2002), Derecho tributario: Fundamentos jurídicos de la incidencia [Tax law: Legal bases of the incidence], Buenos Aires-Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Durango, G. (2009), Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana [Ecuadorian substantive tax legislation], Quito-Ecuador, Edipcentro.
- Giuliani Fonrouge, C. (1997), Derecho financiero [Financial law], Buenos Aires-Argentina, Ediciones /Depalma.
- Insignares, R., Marín, M., Muñoz, G., Piza, J. y Zornoza, J. (2007), Curso de Derecho Fiscal [Tax Law Course], Bogotá-Colombia, Universidad Externado de Colombia.
- E Patiño, R. (2013), Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo Primero, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo [Ecuadorian Tax System, First Volume, Principles of Tax Law and Administrative Tax Regime], Cuenca-Ecuador, Universidad del Azuay.
- Troya, J. y Simone, C. (2014), Manual de Derecho Tributario [Tax Law Handbook], Quito-Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Valle, A. (2008), Los sujetos tributarios. Contribuyentes, sustitutos y agentes de retención. El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI Tomo I [The tax and its application: prospects for the 21st century First Volume] (p.957-978). Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons Argentina.
- Villegas, H. (2003), Curso de finanzas, derecho financiero y tributario [Finance course, financial and tax law], Buenos Aires-Argentina, Editorial Astrea.