LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO



UNIVERSIDAD DE ESPECIALIDADES ESPÍRITU SANTO

FACULTAD DE DERECHO, POLÍTICA Y DESARROLLO

TITULO: LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO.

TRABAJO DE TITULACIÓN QUE SE PRESENTA COMO REQUISITO PREVIO A OPTAR EL GRADO DE ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA.

ESTUDIANTE: NATHALIE STEPHANIA BURGOS TAPIA

TUTOR: JOSE CRISTHIAN CASTRO VELASTEGUI

SAMBORONDÓN, ABRIL DEL 2025

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

APROBACIÓN

En mi calidad de tutor de **NATHALIE STEPHANIA BURGOS TAPIA,** estudiante de la Facultad de Derecho, Política y Desarrollo de la Universidad de Especialidades Espíritu Santo,

CERTIFICO

Que, una vez analizado el trabajo de titulación titulado "**LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO",** presentado como requisito previo a obtener el título de Abogado, el mismo cumple con los requisitos y méritos académicos, razón por lo cual lo **APRUEBO** en su totalidad.

Ab. Mgs. José Cristhian Castro Velastegui
TUTOR

DEDICATORIA

Este trabajo de titulación representa un parteaguas en mi desarrollo académico, ya que luego de varios años de aprendizaje, estudios, esfuerzo y demás emociones vividas en esta carrera, me encuentro *ad portas* de convertirme en una profesional del Derecho, con ánimo de luchar para que se garanticen los derechos de las personas, así como servir a mi Patria desde esta profesión.

Dedico este trabajo en primer lugar a Dios, mi Padre Celestial, quien me ha dado las fuerzas suficientes para poder vivir y continuar, muchas veces cuando he sentido desfallecer y rendirme, a mis hijas quienes han sido mi mayor motivación para nunca rendirme y poder llegar a ser un ejemplo para ellas, a mi esposo por todo su apoyo durante este proceso y a mi familia en general, por haber compartido conmigo tantos momentos especiales y brindarme su apoyo.

A mi mentora la Dra. María Fernanda Estévez, por su guía y sabiduría en el desarrollo de esta investigación.

Nathalie Stephania Burgos Tapia

AGRADECIMIENTO

A Dios, mi Padre Celestial, omnipotente, omnipresente, por haberme permitido llegar hasta esta etapa cúlmine en mi formación académica, gracias por los momentos buenos y malos que han delimitado mi paso por este prestigioso centro de estudios y en especial, en esta noble carrera estudiantil que está por terminar.

A mi familia, quienes han sido mi alimento espiritual para poder continuar adelante, aun cuando en muchas ocasiones he querido renunciar, gracias por animarme a seguir hasta el final.

A la Universidad de Especialidades Espíritu Santo, a través de su facultad de Derecho, Política y Desarrollo, y en especial la carrera de Derecho, me ha facilitado los conocimientos necesarios que quedan plasmados, no solamente en este trabajo, sino en lo aprendido a lo largo de estos ciclos. A todos mis docentes, quienes han sido parte importante en la construcción del conocimiento que actualmente poseo y que utilizaré en favor de la gente.

Agradezco especialmente, a mi tutor de titulación, Ab. José Cristhian Castro Velastegui, mismo que, con su experiencia, paciencia y vasto conocimiento del tema, ha sabido orientarme para poder desarrollar y llevar a término este trabajo.

Nathalie Stephania Burgos Tapia

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

INDICE

APROBACIÓN 2

DEDICATORIA 3

AGRADECIMIENTO 4

INDICE 5

Información de la Autora: 6

RESUMEN 7

ABSTRACT 7

Introducción: 8

1. Representación de las personas jurídicas 10

1.1 Definición de persona jurídica: 10

1.2 Representación de las personas jurídicas: 11

1.3 Funciones del representante legal en la administración de la compañía: 12

2. Representación tributaria de la empresa en materia tributaria y responsabilidad solidaria de dichos actos. 14

2.1 Generalidades de la representación legal en cuanto a la administración tributaria 14

2.1.1 Principios aplicables 14

2.1.2 El patrimonio como parte importante de la administración legal de la empresa: 16

2.2 Algunos criterios relacionados a la responsabilidad solidaria 16

2.2.1 Definición de solidaridad en las obligaciones 16

2.2.2 Definición de Responsabilidad Solidaria: 17

2.2.3 Mandato tributario y responsabilidad solidaria de los representantes de la empresa: 18

2.3 Análisis de la responsabilidad del representante legal de las personas jurídicas conforme al artículo 30.7 del Código Tributario: 20

Conclusiones: 23

Recomendación: 24

BIBLIOGRAFÍA: 25

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

Información de la Autora:

Nathalie S. Burgos

Estudiante egresada de la carrera de Derecho

Universidad de Especialidades Espíritu Santo.

Correo Electrónico:

Facultad de Derecho, Política y Desarrollo, Edificio P, Universidad Espíritu Santo, Km. 2.5 Vía Puntilla-Samborondón.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

RESUMEN

Las personas jurídicas, al no poseer potestad suficiente para poder ejercer por sí solas ciertos actos de orden jurídico, deben contar con representantes, nombrados por medio de la ley o acto constitutivo de cada uno de sus miembros, los cuales se encargan, mediante mandato, de las gestiones necesarias para el efecto, lo cual incluye la declaración y pago de impuestos. El Código Tributario establece claramente que quienes asumen las potestades en cuanto a lo económico, en calidad de representantes legales, asumen responsabilidades solidarias para el efecto, sin embargo, existe una vacío legal en cuanto al aspecto procedimental, ya que si bien, se menciona que, en caso de errores, deben responder solidariamente quienes administran las personas jurídicas, pero no se especifica la modalidad, por lo que es necesario reformar la normativa a fin de especificar los medios administrativos o judiciales por los cuales se sanciona el incumplimiento de las obligaciones normativas establecidas en la ley generadora de impuestos.

Palabras Clave: personas jurídicas, mandato, impuestos, representantes legales, vacío legal.

ABSTRACT

Legal persons, since they do not have sufficient authority to be able to exercise certain acts of a legal order on their own, must have representatives, appointed by means of the law or constitutive act of each of their members, who are responsible, by mandate, for the necessary procedures for this purpose, which includes the declaration and payment of taxes. The Tax Code clearly establishes that those who assume the powers in terms of the economic, as legal representatives, assume joint and several responsibilities for this purpose, however, there is a legal gap in terms of the procedural aspect, since although it is mentioned that, in case of errors, those who administer the legal entities must be jointly and severally liable, but the modality is not specified, so it is necessary to reform the regulations in order to specify the administrative or judicial means by which non-compliance with the regulatory obligations established in the tax generating law is sanctioned.

Keywords: legal persons, mandate, taxes, legal representatives, legal gap.

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

Introducción:

De manera general, se entiende que las personas jurídicas, conforme a lo definido en la Ley y la doctrina, son aquellas que, si bien pueden adquirir ciertos derechos y obligaciones, no tienen la capacidad suficiente para poder representarse como en el caso de las personas naturales. El Código Civil (en adelante CC), establece en su artículo 564, que estas personas son consideradas como "un ente ficticio, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser presentada judicial y extrajudicialmente[1]". Este tipo de personas, surgen desde el propio Derecho, a través de una ley (aquellas administradas por el Estado) o por medio de actos entre personas.

Para el ejercicio de las actividades que, por ley le corresponden, ya sean actos comerciales o jurídicos, estas personas cuentan con personas llamadas "representantes legales", los cuales no son más que entes naturales a los cuales se les confiere el ejercicio de ciertas actividades que inciden en su desarrollo como tal, lo cual repercute claramente en cuanto a su administración o funcionamiento. Varios de los actos que ejercen quienes representan a las personas jurídicas, abarcan desde la celebración de contratos, búsqueda de financiamiento, representación judicial y extrajudicial de la empresa y la gestión tributaria.

Precisamente el pago de impuestos, tasas y demás contribuciones tributarias incide, mayormente, en el éxito o fracaso de la actividad económica de la persona jurídica, puesto que la inaplicabilidad de las normativas en materia tributaria, como por ejemplo las declaraciones incorrectas respecto de los impuestos, la evasión, el falseo de cifras con el fin de no pagar los tributos que por ley le corresponden, no solamente implican pérdidas económicas (debido a la cobertura de multas, recargos e intereses), sino también responsabilidades de tipo penal o administrativas.

El presente trabajo de titulación es un estudio analítico que permite esclarecer las causas y efectos negativos del vacío legal que surge en torno a la responsabilidad solidaria de los representantes legales de la persona jurídica. Es importante destacar, *prima facie,* que el Código Tributario, en su artículo 30.7 (última reforma),

[1] Codificación 2005-010, 10 de mayo de 2005, Codificación del Código Civil (Registro Oficial No. 46 del 24 de junio de 2005) (Código Civil).

establece que "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 hubieren generado por cualquier tipo de fraude, ocasionado por dolo del representante legal o administrador, en perjuicio de uno o varios acreedores, en cuyo caso deberá responder por las mismas[2]".

Precisamente la interpretación literal de dicho artículo genera confusión respecto de la modalidad en la cual se generaría dicha responsabilidad, ya que no se regula la aplicación procedimental para aplicar la sanción que debería corresponderle a la persona jurídica, y en especial, a los responsables de su administración; en cuanto a la competencia, se desconoce si la potestad coercitiva corresponde a la administración tributaria o a la justicia ordinaria (específicamente en materia penal). Ello afecta sobremanera a la seguridad jurídica y fiabilidad normativa, ya que la Administración Tributaria a pesar que goza de la jurisdicción coactiva muchas veces no es suficiente para recuperar los valores que el Estado ecuatoriano deja de percibir por la evasión de impuestos.

Por esta razón, el objetivo principal del presente informe investigativo, es precisamente analizar los efectos jurídicos de la falta de procedimiento para la aplicación del artículo 30.7 del Código Tributario, específicamente con relación a la responsabilidad solidaria de los representantes legales de personas jurídicas en el régimen tributario ecuatoriano, para lo cual se estudia de forma literal el régimen de responsabilidades, las consecuencias legales de no subsanar dicho vacío en cuanto a la seguridad jurídica y a la armonización de la normatividad tributaria.

[2]. Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar (Suplemento del Registro Oficial No. 335 de 20 de junio de 2023).

LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS REPRESENTANTES LEGALES DE PERSONAS JURÍDICAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ECUATORIANO

1. Representación de las personas jurídicas

1.1 Definición de persona jurídica:

En la introducción del presente documento, se define que la persona jurídica no es más que un ente de carácter ficticio, capaz para ejercer ciertos derechos y contraer obligaciones, no obstante, la misma codificación del Código, en su artículo 1463, menciona que estas personas son consideradas incapaces por sí solas para la celebración de contratos. Por lo que requieren de una especie de representación ejercida por un ente natural, seleccionado mediante el mismo acto jurídico o norma que da origen a la persona.

Jurisprudencialmente, la ex Corte Suprema de Justicia, estableció una definición de persona jurídica, indicando que: "Las personas jurídicas desarrollan su capacidad de obrar, por medio de sus órganos o representantes, quienes ante la falta de una voluntad natural del ente colectivo actúan comprometiéndola dentro de los límites trazados por la ley, los estatutos y la finalidad de la persona jurídica[3]". En efecto, para que una persona jurídica pueda desarrollar sus potestades, claramente necesita ser representada por otros individuos.

Conforme al pensamiento de Carnelutti, "de forma general, se piensa que el sujeto de un interés no es más que un hombre, puede llegar a confundir la noción de hombre con la de sujeto jurídico[4]". En este caso, al definir una persona jurídica y distinguirla de la persona natural, se entiende de forma genérica, que el ser humano, como tal, si bien tiene atributos similares a los que tiene una entidad, no puede representarse como tal por sí misma.

Generalmente, las personas jurídicas desarrollan su capacidad de obrar, por medio de estos representantes, mismos que, ante la falta de voluntad y de personalidad del ente colectivo, seleccionan, por medio de las personas que forman parte de este para que se encarguen de estas actividades. Para Martínez Yntriago, en cambio, "la

[3] Corte Suprema de Justicia. (1994). Fallos de triple reiteración. Obtenido de https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/Produccion_CNJ/coleccion%20jurisprudencial/Fallos%20triple.pdf

[4] CARNELUTTI, Francesco, Sistema de Derecho Procesal Civil (Buenos Aires, 1984), pág. 34.

persona jurídica es entendida como un ente colectivo proveniente de razonamientos fictos, que actúa con vida propia otorgada por actos emitidos por la propia ley[5]", siendo en este sentido que, al no tener las personas jurídicas una posibilidad de representarse por sí solas, se configura una teoría de la ficción.

En cambio, la teoría, propuesta por Savigny, se piensa que únicamente la persona natural (el ser humano) es el único sujeto de derecho, aunque no de forma absoluta, por lo que las agrupaciones o corporaciones pueden ser entendidas como personas de carácter colectivo, artificiales, sin embargo, Cubillos manifiesta y reitera que "estas personas son artificios creados por la ley, misma que le otorga la vida jurídica necesaria para el efecto[6]". Por lo tanto, es menester destacar, una combinación de los conceptos antes relacionados, haciendo énfasis en que la persona jurídica no es más que una institución inicialmente ficta, llevada al campo jurídico, cuya existencia es determinada por el la Ley y el Derecho.

1.2 Representación de las personas jurídicas:

De manera general, si se sabe que las personas jurídicas no posen representatividad ni capacidad para ejercer actos por sí mismas como el ser humano, es necesario que existan personas denominadas "representantes". La propia Corte Constitucional, en sentencia No. 1874-15-EP/20, de forma más específica y orientada a la capacidad de las personas jurídicas para comparecer judicialmente, establece que "una persona jurídica sólo puede comparecer a un proceso judicial por medio de una persona debidamente elegida que ejerza su representación[7]".

En efecto, recalcando lo manifestado en párrafos anteriores, la persona jurídica debe contar con la modalidad de nombrar individuos físicos, los cuales cuentan con la capacidad de cumplir los objetivos o fines de la corporación, sociedad, asociación o fundación. Dicha representación como tal, puede ser legal o estatutaria, según sea el tipo o régimen al que pertenece la entidad; el primer caso es exclusivo de las

[5] MARTÍNEZ YNTRIAGO, Juan, La concepción de persona jurídica: de la ficción legislativa a una respuesta de la realidad., en *Revista Uniandes Episteme*, vol. 10, núm. 4, 2023, p. 590.
[6] CUBILLOS GARZÓN, Camilo, La persona jurídica. De Savigny a la jurisprudencia, en *Revist@ e-Mercatoria,* vol. 22 n.º 1, 2023, p. 101.
[7] SCC (1874-15-EP/20 del 02 de diciembre de 2020).

entidades de derecho público, mientras que, en las empresas privadas, el nombramiento de los representantes se realiza mediante la suscripción de estatutos juntas generales o directorios, ya sea al conformarse por primera vez dicha sociedad o en los tiempos que establece la ley (en general la Ley de Compañías).

Una vez que se constituye la persona jurídica, sea cual fuere la denominación que se prefiera, dándole capacidad para gozar de derechos u obligaciones en todos los ordenamientos legales, requiere para ejercer los unos y para cumplimiento de las otras, por carecer de existencia visible y de cuerpo real, que alguien obre por ella, en su nombre, como parte de ésta, que es su representante legal. Sin embargo, por paradoja jurídica, algún autor, como Von Gierke, sostiene que: "la persona jurídica o abstracta es en realidad la que obra en derecho, por medio del director, gerente o administrador, simple órgano de ésta, en virtud del poder que, por ley, estatuto o contrato le pertenece[8]".

1.3 Funciones del representante legal en la administración de la compañía:

Genéricamente, el Código Civil establece en su artículo 28, que los representantes legales de las personas, sean estas naturales o jurídicas. "son representantes legales de una persona, el padre o la madre, bajo cuya patria potestad vive; su tutor o curador; y lo son de las personas jurídicas, los designados en el Art. 570[9]". Aunque respecto de las personas naturales, esta representación solamente se da en los casos de los menores de edad e incapaces, sean estos absolutos o relativos en virtud etaria o de una enfermedad.

Si se entiende que el representante legal (sea el nombre que se le otorgue) es el encargado de ejercer todos los actos que se realizan en nombre de la persona jurídica, no obstante, las funciones allí establecidas van más allá de solamente lo manifestado. De forma general, se puede decir que, el artículo 13 de la Ley de Compañías (en adelante LC), destaca que, para formalizar la elección de quienes representan la compañía, "en el caso de que fuere necesario, se debe inscribir su

[8] GIERKE, Otto von, *La función social del derecho privado y otros estudios*. Granada: Comares, 2015.
[9] Art. 28, Codificación del Código Civil.

nombramiento en el Registro Mercantil, dentro de los treinta días posteriores a su designación (…) La fecha de la inscripción del nombramiento será la del comienzo de sus funciones[10]".

En el caso ecuatoriano, se entiende que la Ley de Compañías establece el tiempo y formalidades necesarias para que la persona jurídica pueda nombrar a su representante y, por ende, se entiendan iniciadas sus funciones. Claro está que, en estos casos, se busca que el nombramiento del representante, puede ser realizado, ya sea dentro del acto constitutivo o por medio de las asambleas de sus miembros accionistas o socios. Por lo general, el representante legal es la cara visible de la compañía ante otras entidades, quien se encarga de la celebración de acuerdos comerciales, y obviamente del cumplimiento de obligaciones de carácter administrativo o tributario, por citar solamente un ejemplo.

En cuanto a su rol dentro de la empresa, se puede decir que el representante legal puede ser y a la vez no empleado de la empresa. De hecho, el artículo 308 del Código del Trabajo establece claramente que: "cuando una persona tenga poder general para representar y obligar a la empresa, será mandatario y no empleado, y sus relaciones con el mandante se reglarán por el derecho común. Más si el mandato se refiere únicamente al régimen interno de la empresa, el mandatario será considerado como empleado[11]".

Por lo tanto, debe entenderse que las funciones de las que goza el representante legal de la empresa, sin importar el nombre que adquiera, deben estar ligadas precisamente a actuar en nombre de la sociedad, en especial respecto a los actos que puedan llevarse a cabo en este periodo. También es un instrumento para tomar decisiones que puedan incidir en su futuro, entre ellos la suscripción y celebración de contratos, realización de transacciones económicas, ejercicio de la comparecencia ante actos judiciales y administrativos, entre otros.

[10] Art. 14, Codificación de la Ley de Compañías, (Registro Oficial No. 312 de 5 de noviembre de 1999, Reformado el 15 de mayo de 2023).
[11] Art. 308, Codificación del Código del Trabajo (No. 2005-017) (Registro Oficial No. 167 de 16 de diciembre de 2005, reformado por Registro Oficial de 4 de noviembre de 2021).

2. Representación tributaria de la empresa en materia tributaria y responsabilidad solidaria de dichos actos.

2.1 Generalidades de la representación legal en cuanto a la administración tributaria

2.1.1 Principios aplicables

En el apartado anterior, se ha manifestado que el régimen de las personas jurídicas, son la Ley de Compañías, el Código Civil, la Jurisprudencia de la Corte Constitucional e incluso la doctrina. Por ello es importante señalar, a manera de resumen introductorio, que las personas jurídicas, según el régimen jurídico al que se acojan (derecho público o privado) suelen elegir a sus representantes mediante una ley o los actos constitutivos que los fundan, pudiendo ser renovados de forma periódica mediante las juntas directivas.

Ahora bien, el desarrollo de la representación legal de la empresa o persona jurídica, en cuanto a lo establecido en materia tributaria, debe regirse claramente en cuanto a una serie de principios definidos por la propia normativa y doctrina que deben tutelar las relaciones jurídicas, entre los que se destaca la legalidad, reserva de ley y no confiscatoriedad, estos son los pilares en los que debe situarse la legislación tributaria como tal, de tal manera que las personas que forman parte de las empresas puedan ceñirse a ellos, así mismo la Administración Tributaria.

El primero y uno de los más importantes, es el principio de legalidad, mismo que se encuentra debidamente establecido en el artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, mismo que detalla claramente que: "sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional, se podría establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos (…)[12]". En este caso, la Carta Fundamental define que los impuestos solamente pueden ser emitidos por ley expedida por la Asamblea Nacional, y otorga únicamente al presidente de la República la potestad para presentar proyectos de ley que pueda modificar el sistema tributario ecuatoriano.

[12] Art. 301 CRE.

En cuanto a la reserva de ley, también conocida como "estricta legalidad tributaria", es importante señalar que es uno de los fundamentos que rigen específicamente el Estado de Derecho, puesto que en este sistema se refuerza la legalidad, ya que deja exclusivamente a la ley como disposición que crea los tributos, por sobre otras disposiciones menores como resoluciones, acuerdos ministeriales, decretos con fuerza de ley, entre otras disposiciones. De hecho, el propio Código Tributario en el artículo 18, define que: "La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo[13]".

Y en menor medida, utilizado más que todo en el sistema de representación legal y responsabilidad solidaria de los representantes legales o encargados de las gestiones en materia tributaria, es el principio de no confiscatoriedad. Para ello, es necesario remitirse nuevamente a la Corte Constitucional, misma que, en sentencia No. 46-18-IN/23, lo define como: "un principio que busca prohibir la supresión radical de la propiedad privada o patrimonio de los ciudadanos, tutelando su fin social y el objetivo económico que hace posible la recaudación tributaria, misma que costea los derechos y servicios que garantiza y ofrece el Estado[14]".

En este caso, se puede mencionar, a manera de resumen, que los tributos deben ser elaborados en virtud de la legalidad, o sea, a partir de una propuesta presentada por el Presidente de la República e incluida en una ley como hecho generador; así mismo, la reserva de ley impide -salvo en casos estrictamente necesarios- que un acto jurídico inferior jerárquicamente a la ley, tales como resoluciones, acuerdos o decretos, puedan generar impuestos, y, finalmente la confiscatoriedad establece que el impuesto nunca debe tener una base de cálculo que afecte severamente el patrimonio de la ciudadanía y por ende, la posibilidad de que el Estado se apropie irrazonablemente de los bienes de los particulares.

[13] Art. 18, CTrib.
[14] SCC (No. 46-18-IN/23, 6 de septiembre de 2023).

2.1.2 El patrimonio como parte importante de la administración legal de la empresa:

Se sabe en primer lugar, que el representante legal de la empresa, sea colectivo o individual, suele contar con una serie de deberes y responsabilidades respecto a la administración clara del patrimonio, teniendo en cuenta que es una de las personas a las cuales se confiere la confianza de los bienes y pasivos que forman parte del patrimonio de la persona jurídica. En este caso, se debe empezar esclareciendo la definición clara de patrimonio en cuanto a la administración tributaria. Debiendo tener en consideración que el patrimonio, generalmente "es un conjunto de propiedades que posee una persona[15]".

El patrimonio como tal, no es más que un conjunto de bienes, derechos, obligaciones (entendidos como activos y pasivos), los cuales poseen un valor económico, tal es el caso de los bienes materiales como vivienda, vehículo, dinero en efectivo y otros intangibles como inversiones, títulos de inversión, licencias, patentes, además de otros considerados pasivos, como es el caso de los deudas, créditos, contratos, impuestos, mismos que deben ser protegidos en situaciones especiales, tales como la inclusión de personas con algún tipo de discapacidad, por citar un ejemplo claro, ante circunstancias que puedan poner en peligro su integridad.

2.2 Algunos criterios relacionados a la responsabilidad solidaria

2.2.1 Definición de solidaridad en las obligaciones

En materia civil, el artículo 1527 del CC establece la naturaleza jurídica de las obligaciones solidarias, específicamente en el segundo inciso, precisamente en este caso, se entiende que: "Pero en virtud de la convención, del testamento o de la ley, puede exigirse a cada uno de los deudores o por cada uno de los acreedores el total de la deuda; y entonces la obligación es solidaria o *in solidum*[16]".

[15] BRITO, A., TORRES, E. y SÁNCHEZ, E, en *Los bienes culturales materiales en el contexto universitario para su puesta en valor*. ReHuSo, Vol. 8, núm. 1, 2023, 1-17.
[16] Art. 1527, inc. 2, Codificación del Código Civil.

La interpretación de la norma civil establece que existen obligaciones contraídas por varias personas respecto de un solo acreedor o cuando un solo deudor ha contraído varias responsabilidades con varios acreedores, en este caso, puede configurarse el caso de que cada deudor debe pagar la cuota que le corresponde y en el caso de los acreedores, cada uno cobra su parte de obligación al deudor. No obstante, la solidaridad se establece cuando existe identidad de bien o especie que se debe y que será cobrada por el acreedor a uno de ellos o el deudor puede elegir a quien cancelar.

Para Arturo Alessandri es la actuación o responsabilidad total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato, y dice que puede sintetizarse la definición de solidaridad diciendo que obligación solidaria es aquella en que debiéndose una cosa divisible y existiendo pluralidad de sujetos activos o pasivos, cada acreedor está facultado para exigir el total de la obligación, y cada deudor puede ser obligado a cumplirla íntegramente.

Por lo que podemos entender la solidaridad puede ser de dos formas, convencional, esto es a través de un convenio de mutuo acuerdo y la solidaridad legal, ésta nace y es de obligatorio cumplimiento que avala y garantiza que una obligación se cumpla.

2.2.2 Definición de Responsabilidad Solidaria:

Si se conoce de primera mano que la solidaridad es la responsabilidad contraída por todos los deudores respecto de un acreedor o viceversa, es necesario tener en consideración la definición brindada de responsabilidad solidaria. En este sentido, se establece que: "la responsabilidad solidaria hace referencia a la obligación conjunta sobre la misma prestación, aunque en materia fiscal -tributaria- pueda ser entendida de manera limitada, en este caso se comprende que cada uno de los responsables puede ser reconvenido con el contenido de la propia obligación y con ello, nace la posibilidad de ejercer en su contra el cobro[17]".

[17] ZAMARREÑO ARAMENDIA, Gorka, *UF1817 - Procedimiento de recaudación e inspección de los tributos,* Editorial Elearning, S.L, 2017.

La responsabilidad solidaria debe ser entendida como una modalidad la cual se aplica a ciertas situaciones en las cuales varias personas se consideran como tal, responsables de hechos jurídicos. En materia tributaria, implica que las personas que forman parte de la empresa, deben cumplir con las obligaciones necesarias que hacen referencia a los impuestos. En cuanto al análisis en materia tributaria, se puede hacer énfasis al mandato como un ente que genera obligaciones de gestión negocial hacia otra persona que gestiona, a su nombre o el de quien le confía dichas actividades, como se analizará más adelante.

2.2.3 Mandato tributario y responsabilidad solidaria de los representantes de la empresa:

El mandato, desde el punto de vista general, aparece definido en el artículo 2020 del Código Civil, como "un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera[18]". Dentro de esta modalidad contractual, se busca la generación de responsabilidad hacia una persona o conjunto de personas, mismas que deben realizar, a título personal o a cuenta de quien generó la confianza, las actividades relacionadas al negocio, esto incluye las personas que ejercen una profesión.

Este contrato se caracteriza, entre otras cosas, por ser consensual (basta con que la persona acepte la responsabilidad para que se perfeccione, así mismo que debe suscribir un acuerdo de voluntades), principal, esto es, que no depende de otra modalidad contractual para subsistir, así mismo puede ser oneroso o gratuito, dependiendo de las características del consenso al que se llega, en el caso concreto se estipulará lo que se conoce como honorarios o remuneración, así mismo, puede ser bilateral o unilateral.

Si se traslada este concepto, al igual que las características establecidas en el área civil, en materia tributaria, se puede manifestar que el mandato como tal cuenta con ciertas implicaciones en la determinación de la obligación tributaria, responsabilidad por el pago y declaración de impuestos, así como la imputación de

[18] Art. 2020, Codificación del Código Civil.

retenciones, recargos, multas y demás subvenciones que deben ser cumplidas. En cuanto a este sistema, es valedero hacer énfasis a algunos conceptos establecidos en el Código Tributario acerca del mandato en materia fiscal o tributaria.

En el primer caso, el artículo 26 establece precisamente que el 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[19]". En la presente tabla, se agregan algunas diferencias entre el mandato civil y el mandato tributario conforme a las reglas establecidas:

Tabla 1. Diferencias entre mandato civil y mandato tributario.

Mandato Civil	Mandato Tributario
• El objeto del contrato es la realización de cualquier acto legal. • Posee una naturaleza general. • El contrato puede ser elaborado, ya sea de forma oral o escrita. • Puede ser desarrollado en diversas áreas, aunque generalmente endosados al área civil o comercial.	• Se limita exclusivamente al desarrollo de actividades tributarias. • Tiene una naturaleza especial. • Necesariamente debe existir un contrato escrito. • El desarrollo de los actos se ciñe exclusivamente a la gestión tributaria y no puede abarcar otras áreas.

Nota. Información obtenida del Código Civil y SRI.

El contribuyente no es más que la persona la cual se encarga de la declaración y/o pago de impuestos en la forma prevista en el Código y el régimen jurídico prestablecido, mientras que el responsable se encarga del cumplimiento de dichas disposiciones, aun cuando no posea el carácter de tal. En las personas jurídicas, los representantes de éstas, sea cual fuere la calidad, también tienen la obligación de cumplir con los estamentos relacionados con los impuestos y tasas determinadas

[19] Art. 26, CTrib.

por ley, no solamente ante la Administración tributaria, sino también por vía judicial.

2.3 Análisis de la responsabilidad del representante legal de las personas jurídicas conforme al artículo 30.7 del Código Tributario:

Conforme a lo definido en el artículo 30.7 del CTrib., la responsabilidad por la falta de pago de impuestos, tasas y demás documentos de orden tributario en las personas jurídicas, recaen precisamente en el representante legal, puesto que éste, al contar con la fiabilidad de aprobar los balances, estados financieros y declaraciones que puedan hacer las personas jurídicas que estén a su cargo, aprueba o no los documentos que allí se encuentran establecidos. De manera genérica, podemos decir que la responsabilidad, salvo la existencia de actos que impliquen fraude o deshonestidad, solamente se restringen al ámbito financiero.

Así mismo, también se puede acotar que la responsabilidad tributaria frente a terceros establecida en artículo referido en el párrafo anterior, incluye el pago o consignación de valores que corresponden a operaciones que comprometen el capital suscrito de la sociedad o persona jurídica e incluso el patrimonio, así como existe un límite que se orienta hacia la existencia de culpa. Conforme a Jácome, Pérez y Arguello, "la culpa grave -a la que se orienta el caso concreto- equivale al dolo, puesto que, a pesar de que existe una falta de diligencia en cuanto a la gestión de negocios o actos, muchas veces sin intención clara de causar daño, se configura un perjuicio mayor a partir de dicho descuido[20]".

Si la responsabilidad cuando no existe daño alguno que afecte el patrimonio por cuestiones tributarias, es únicamente la aprobación, revisión o modificación de los estados financieros, en cambio el Código no muestra exactamente la modalidad en la cual el representante legal afronta su responsabilidad por los efectos negativos

[20] JÁCOME AGUIRRE, Gabriela; PÉREZ ROSALES, Daniela; ARGUELLO ALMEIDA, Ailyn, *¿Por qué el Código Civil ecuatoriano equipara la culpa grave y el dolo? Análisis jurídico sobre la culpabilidad, su aplicación y finalidad, en* USFQ LAW REVIEW, Vol. X, núm. 2, 2023, p. 212.

que puedan obtenerse por actos destinados a la declaración o pago de obligaciones tributarias, de forma fraudulenta o evasión tributaria.

Justamente, por ello, es que hay un vacío legal en la norma ya definida, pues éste causa una clara afectación a la seguridad jurídica, puesto que, en primera instancia, se desconoce la modalidad que permite resolver si el representante legal ha transgredido la Ley y es responsable de fraude, ocasionado por culpa grave o dolo, ya sea por la falta de pago del tributo, o del incumplimiento de las obligaciones de dar o hacer, si es que debe emitirse un acto administrativo o recurrir a la vía penal, puesto que no existe un mecanismo procedimental que permita claramente la sanción o coerción en contra de la persona jurídica y en especial, del representante legal. Sobre esto, se puede también mencionar al régimen sancionatorio tributario existente en el país, mismo que debe ser tipificado por la propia ley, y debe ser proporcional a la infracción o evasión cometida.

El profesor Héctor Villegas destaca que: "un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada[21]". Por lo tanto, si la persona jurídica logra incrementar sus ganancias o activos, debe replicarlos en el pago respectivo de los impuestos, puesto que el mismo estará concomitante al crecimiento del patrimonio personal o colectivo, de tal manera que el contribuyente que más genere ingresos sea quien contribuya más al fisco, puesto que cuenta con los ingresos suficientes para el efecto, mientras que la persona que posea menos, contribuya menos.

De forma general, se puede decir que la principal responsabilidad que afrontaría una persona que ha estado inmiscuida en el pago fraudulento o no pago de impuestos o demás obligaciones de orden tributario, de manera taxativa, debería ser sometida a un proceso penal, debido al perjuicio causado al Estado y a la administración tributaria representada por el Servicio de Rentas Internas, a pesar de que de forma general, se entiende que las infracciones tributarias, según su gravedad, se clasifican en delito, contravención y falta reglamentaria. La diferencia

[21] VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Bogotá: Depalma, 2004, p. 206.

radica generalmente en la existencia de la conducta e intención para causar el daño o perjuicio contra del Estado e incluso los efectos que de éstas puedan surgir ante el incumplimiento de un deber formal para con la Administración, a más de la multa puede llegar a ocasionarse el pago de intereses, una categoría distinta a las de carácter sancionatorio, señalándose al respecto que "las deudas tributarias que no se pagan dentro de los plazos fijados por el Gobierno Nacional, el contribuyente debe pagar un valor adicional calculado desde el día en que se venció el plazo para pagar, hasta el día en que se pague la obligación[22]". Erogación que no tiene ningún rasgo punitivo y que resulta menester mencionar para diferenciarla de las sanciones.

[22] Gerencie.com, "Interés moratorio tributario", 1 de julio de 2017, https://www.gerencie.com/interes-moratorio-tributario.html

Conclusiones:

De la redacción del presente documento o informe de investigación, se desprenden las siguientes conclusiones:

- En primer lugar, se entiende que las personas jurídicas son aquellas entidades de derecho público o privado que no poseen personalidad jurídica propia para el efecto. Este tipo de personas, pueden ser tanto de derecho público como privado según su constitución o surgimiento, ya sea por medio de la ley o ante acto constitutivo.
- También puede decirse que las personas jurídicas cuentan con ciertas responsabilidades solidarias en cuanto a los impuestos y definición del régimen tributario establecido, por lo que, en caso de que cometieren algún acto contrario a las disposiciones legales pertinentes o que pudieran afectar severamente al erario estatal, deben tener recargos o sanciones.
- Se puede colegir, que del análisis del artículo 30.7 del Código Tributario, el vacío legal en cuanto a las responsabilidades solidarias de los representantes legales de la persona jurídica pues no existe un medio para hacerlas efectivas, por la limitación constante en el mencionado Artículo.
- Este vacío legal en la normativa violenta los intereses de terceros afectados por las posibles acciones fraudulentas de los representantes legales de las personas jurídicas, pues como ya lo he expresado la falta de claridad en la norma tributaria sobre la responsabilidad solidaria y además personal, dificulta el ejercicio de derechos de quienes se verían afectados tanto por la ambigüedad de la norma como por la falta la determinación del procedimiento para hacerlos efectivos.

Recomendación:

Con la finalidad de poder garantizar la seguridad jurídica y confianza en la normativa tributaria, y que ésta sea considerada eficaz y coherente respecto al tema planteado y en clara consonancia con el ordenamiento jurídico de la materia, se recomienda lo siguiente:

- Reformar el artículo 30.7 del Código Tributario, agregando un segundo inciso en el que conste lo siguiente:

  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.

  Para la determinación de las responsabilidades solidaria y personal del Representante Legal de una persona jurídica, éstas iniciarán con un acto administrativo de oficio, en el que el administrador o representante legal deberá presentar los soportes o documentos que desvirtúen los hallazgos de la determinación en la que se presume ha existido dolo, culpa grave o cualquier tipo de acto fraudulento, la Administración Tributaria deberá oficiar al Ministerio Público para que se inicie la investigación previa correspondiente una vez que se han encontrado elementos específicos que demuestren la culpabilidad del representante legal en situaciones de culpa grave dolo o fraude.

BIBLIOGRAFÍA:

BRITO, A., TORRES, E. y SÁNCHEZ, E, en *Los bienes culturales materiales en el contexto universitario para su puesta en valor*. ReHuSo, Vol. 8, núm. 1, 2023, 1-17.

CARNELUTTI, Francesco, Sistema de Derecho Procesal Civil (Buenos Aires, 1984), pág. 34.

Codificación 2005-010, 10 de mayo de 2005, Codificación del Código Civil (Registro Oficial No. 46 del 24 de junio de 2005) (Código Civil).

Codificación del Código de Comercio (Registro Oficial No. 494, 5 de noviembre de 1999).

Codificación del Código del Trabajo (No. 2005-017) (Registro Oficial No. 167 de 16 de diciembre de 2005, reformado por Registro Oficial de 4 de noviembre de 2021).

Codificación del Código Tributario (Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005. Reformado por Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar (Suplemento del Registro Oficial No. 335 de 20 de junio de 2023).

Corte Suprema de Justicia. Fallos de triple reiteración, 1994.

CUBILLOS GARZÓN, Camilo, La persona jurídica. De Savigny a la jurisprudencia, en *Revist@ e-Mercatoria,* vol. 22 n.º 1, 2023, p. 101.

Decreto Ley Orgánica para el Fortalecimiento de la Economía Familiar (Suplemento del Registro Oficial No. 335 de 20 de junio de 2023).

DONATO, F., CALABRESI, G., SCOGNAMILIO, R., VISINTINI, G., CORSARO, LEYSSER, L., FRANZONI, FERNÁNDEZ G., CAVNNA. S., AFFERNI G., FERREYRA, R., SAAVEDRA, V. Responsabilidad Civil Contemporánea, 2009.

Egas Peña, J. *Derecho Societario*. Editorial Ábaco, 2022.

GARCÍA C., GARCÍA N. El Principio de Seguridad Jurídica En Materia Tributaria.

Gerencie.com, "Interés moratorio tributario", 1 de julio de 2017, https://www.gerencie.com/interes-moratorio-tributario.html

GIERKE, Otto von, *La función social del derecho privado y otros estudios*. Granada: Comares, 2015.

Gotlib, G., Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria, 2005.

JÁCOME AGUIRRE, Gabriela; PÉREZ ROSALES, Daniela; ARGUELLO ALMEIDA, Ailyn, *¿Por qué el Código Civil ecuatoriano equipara la culpa grave y el dolo? Análisis jurídico sobre la culpabilidad, su aplicación y finalidad, en* USFQ LAW REVIEW, Vol. X, núm. 2, 2023, p. 212.

MARTÍNEZ YNTRIAGO, Juan, La concepción de persona jurídica: de la ficción legislativa a una respuesta de la realidad., en *Revista Uniandes Episteme*, vol. 10, núm. 4, 2023, p. 590.

SANÍN GÓMEZ, Juan Esteban, *El contrato de mandato: consideraciones jurídicas, tributarias y contables, en Revista de Derecho Fiscal* n.º 8 • enero-junio de 2016 • pp. 45-58.

VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, Bogotá: Depalma, 2004, p. 206.

ZAMARREÑO ARAMENDIA, Gorka, *UF1817 - Procedimiento de recaudación e inspección de los tributos,* Editorial Elearning, S.L, 2017.