

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN
BOLÍVAR**

SEDE ECUADOR

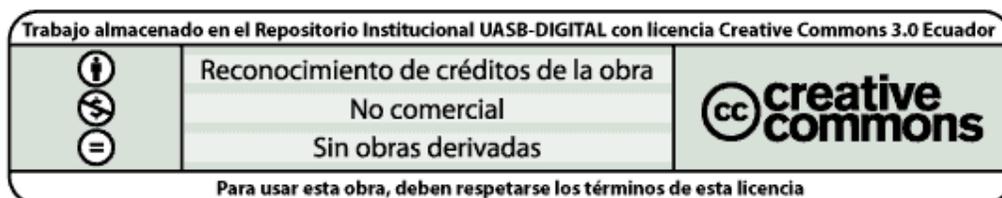
ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN
TRIBUTARIO**

**LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
SUSTANTIVA Y SU EXTINCIÓN. EL CASO
DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA
COMUNIDAD ANDINA**

MARÍA SOLEDAD TUBÓN GUERRÓN

2013



CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS.

Yo, María Soledad Tubón Guerrón, autora de la tesis intitulada *La obligación tributaria sustantiva y su extinción. El caso de los Estados miembros de la Comunidad Andina*, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.

2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.

3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: 14 de febrero de 2013.

Firma:

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN
BOLÍVAR**

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO MENCIÓN
TRIBUTARIO**

**LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA
SUSTANTIVA Y SU EXTINCIÓN. EL CASO
DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA
COMUNIDAD ANDINA**

**AUTORA:
MARÍA SOLEDAD TUBÓN GUERRÓN**

**TUTOR:
DR. CÉSAR MONTAÑO GALARZA**

QUITO, FEBRERO DEL 2013

ABSTRACT.

Los principales propósitos de esta investigación son comprender si los modos de extinción previstos en las legislaciones de los Estados Miembros de la Comunidad Andina, tienen un desarrollo acorde a las posiciones doctrinarias sobre el tema, respetan los principios que orientan el establecimiento de una obligación tributaria y si éstos terminan realmente con la obligación tributaria sustancial, pues existiendo facultades de determinación, fiscalización e inspección otorgadas a las Administraciones Tributarias, podría darse el caso de que algunos modos de extinción de la obligación tributaria sustancial, puedan ser extintivos de la misma en ciertos casos y en otros constituirse como simplemente suspensivos.

Para ello hemos dividido nuestro estudio en dos capítulos; el primero nos brinda los fundamentos doctrinarios necesarios para comprender los alcances de la obligación tributaria sustancial, su origen, definiciones, naturaleza, elementos, principios que la rigen y modos de extinción, donde se confrontarán las diferentes posiciones al respecto.

El segundo capítulo busca aterrizar las concepciones doctrinarias en la problemática vigente tanto de la normativa Constitucional, cuanto interna de los Estados Miembros de la Comunidad Andina, aquí se evidenciará, si las problemáticas que se preveían en la doctrina, ocurren fácticamente al ejercer la potestad de imposición Estatal y si esta potestad puede originar ciertas ventajas para el sujeto activo de la obligación tributaria, en detrimento de los derechos de los administrados.

Con este análisis se espera contribuir a la discusión sobre el tema y sembrar inquietudes para nuevas investigaciones.

DEDICATORIA.

A Dios, por la familia que me ha regalado; y,

A mis padres: Elsa y Armando, por su infinito amor y paciencia.

AGRADECIMIENTO.

El culminar con éxito una carrera profesional, es una meta imposible de lograr si no se cuenta con un equipo de apoyo que sustente nuestros esfuerzos. Quien obtiene un título asciende al alcanzar su especialización y quien lo ayuda en un acto de compromiso, amor y servicio trasciende en su misión de vida; porque trascender es conectarse con la eternidad y lograr que los esfuerzos realizados sigan dando frutos a través de otras vidas.

Éste, es un homenaje a mi equipo de apoyo, a las personas que día a día han permanecido conmigo motivándome a crecer y luchar por mis sueños. Mi especial gratitud a:

Dios, porque en el silencio de mis penas y en el ruido de mis confusiones ha sido bálsamo restaurador de heridas y reconfortador de mi alma.

Mis padres: Elsa y Armando, por darme la vida, por permanecer juntos y seguirse amando, enseñándome que amar es dedicación y entrega, por apoyarme cada día en el desarrollo de ésta investigación y a la vez tener paciencia cuando los resultados no parecían visibles. Porque tienen la autoridad moral necesaria para que me sienta orgullosa de que sean mis padres, por enseñarme con el ejemplo, que las almas valiosas renacen del dolor, sin rencores, para ser más grandes que el mayor de los obstáculos. Los amo, gracias porque sé que pase lo que pase, estarán para ayudarme.

Mis hermanos: Edison Armando y Miguel Ángel, porque me enseñan a convertir toda situación difícil en un arma para luchar.

La Universidad Andina Simón Bolívar, sus autoridades, personal docente administrativo y de servicios, por demostrar que lo público debe ser de calidad, por acogerme en sus aulas y brindarme una educación actualizada, con calidez humana y libertad de pensamiento.

Mi tutor, Dr. César Montaña, porque entre sus múltiples ocupaciones encontró un espacio para guiar con responsabilidad el desarrollo de mi investigación, porque siempre tuvo una sonrisa afable para mí y supo demostrarme que el límite para los sueños es el cielo.

Mi novio, Diego Vallejo, quien compartió las aulas conmigo, gracias porque en los mejores y peores momentos siempre tuve una mano que me sostuviera, ésta experiencia no hubiera sido la misma sin ti, te amo.

Mis amigas de siempre: Carina Chávez y Johana Guerrero, porque a pesar del poco tiempo que tuve para ellas mientras cursaba el programa de maestría, siempre estuvieron a mi lado.

Hoy, yo asciendo un peldaño más en mi formación profesional, pero mi equipo de apoyo trasciende en el orden del universo y en mi corazón.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACT.	4
INTRODUCCIÓN.....	9
CAPÍTULO I.	
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA DOCTRINA.	
1.1 La obligación tributaria y la relación jurídico tributaria.....	12
1.2 Definiciones conceptuales y naturaleza jurídica de la obligación tributaria.	18
1.3 El nacimiento de la obligación jurídico tributaria.	27
1.4. Elementos de la obligación jurídico tributaria sustancial.	29
1.4.1 El hecho imponible.	33
1.4.2 El sujeto activo de la obligación tributaria.	35
1.4.3 El sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	38
1.4.4 El objeto de la obligación.	40
1.5. Modos de extinción de la obligación tributaria previstos en la doctrina.	42
1.5.1 El pago.	45
1.5.2 La compensación.	51
1.5.3 Condonación y remisión.	55
1.5.4 La prescripción.....	60
1.5.5 La confusión.	66
CAPÍTULO II.	
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL, EN LOS ORDENAMIENTOS JURÍDICOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA.	
2.1 La obligación tributaria sustancial en la normativa constitucional de los Estados miembros de la Comunidad Andina.	71
2.1.1 Principio de legalidad en materia tributaria.	73
2.1.2 Principio de reserva de ley.....	75
2.1.3 Principio de seguridad jurídica.	78
2.1.4 Principio de igualdad entre las partes.	80
2.1.5 Poder tributario de los organismos autónomos descentralizados.	82
2.2 La obligación tributaria sustancial, en la normativa interna de los Estados miembros de la Comunidad Andina.....	89
2.2.1 Definición y naturaleza de la obligación jurídico tributaria.	89
2.2.2 El nacimiento de la obligación jurídico tributaria y su exigibilidad.....	90
2.2.3 Elementos de la obligación tributaria sustancial.....	93

2.2.3.1 El hecho imponible.....	93
2.2.3.2 El sujeto activo de la obligación tributaria sustancial.....	96
2.2.3.3 El sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial.....	98
2.2.3.4 El objeto de la obligación tributaria sustancial.....	103
2.2.3.5 Otros elementos atinentes a la relación jurídico tributaria.....	104
2.2.4 Modos de extinción de la obligación tributaria previstos en las legislaciones de los Estados miembros de la CAN.....	106
2.2.4.1 El pago.....	107
2.2.4.2 La compensación.....	118
2.2.4.3 La condonación o remisión.....	124
2.2.4.4 La prescripción de la obligación tributaria sustancial.....	128
2.2.4.5 La confusión.....	134
CONCLUSIONES.....	137
BIBLIOGRAFÍA.....	144
BIBLIOGRAFÍA GENERAL.....	144
FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA.....	151

INTRODUCCIÓN.

El Estado, en virtud de su poder de imperio puede establecer tributos a sus habitantes, para obtener los recursos necesarios y suficientes y así cumplir con sus objetivos, pero el poder de imperio no debe ser ilimitado, sino que debe estar restringido por los principios que orientan tanto al ordenamiento jurídico en general, como al sistema o régimen tributario; lo contrario implicaría un abuso de poder por parte del Estado.

Cuando se establece un tributo, se crea una relación jurídico tributaria y por ende una obligación tributaria sustancial, que debe ampararse de forma general en los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, indisponibilidad del crédito tributario e igualdad entre las partes.

En este marco de ideas, resulta indispensable realizar una investigación sobre la obligación tributaria sustancial y sus modos de extinción, desde los puntos de vista doctrinario y legal, pues podría ocurrir que un inadecuado desarrollo normativo nos lleve a violentar los principios antes enunciados.

Éste sería el caso de los modos de extinción de la obligación tributaria sustancial, que en realidad no llegan a ser plenamente extintivos, sino que más bien tienen un carácter suspensivo en tanto discurre el plazo para que puedan ser declarados prescritos.

Por ello, el objetivo que persigue esta investigación es analizar la naturaleza jurídica de los modos de extinguir la obligación tributaria, desde una aproximación doctrinaria y con remisión al desarrollo normativo de los Estado Miembros de la CAN, para dilucidar si éstos llegan a ser plenamente extintivos o no.

Para desentrañar ésta problemática hemos dividido esta tesis en dos capítulos, el primero, que es netamente doctrinario, parte de la necesaria distinción entre relación jurídico tributaria y obligación tributaria sustancial; una vez claro este punto, se procede a definir a la obligación tributaria sustancial, analizar su naturaleza, creación, nacimiento, exigibilidad, elementos que la integran y sus modos de extinción, procurando en cada punto, ventilar las discusiones doctrinarias que se han desarrollado.

El segundo capítulo contrasta las posiciones doctrinarias con la normativa de los Estados Miembros de la CAN, partiendo de sus Constituciones, donde se considera a la obligación tributaria en relación a los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, indisponibilidad del crédito e igualdad entre las partes.

En la normativa interna, se define a la obligación tributaria, se señala su nacimiento, elementos y los modos de extinguir la obligación, todo ello desde la concepción de las diferentes legislaciones, poniendo en evidencia las posibles violaciones a los principios antes enunciados, a través de las problemáticas originadas por la concesión de mayores prerrogativas al sujeto activo de la obligación tributaria sustancial, que se evidencian cuando los modos de extinción de la obligación tributaria no son plenamente extintivos, o lo son condicionadamente.

Finalmente, señalaremos las conclusiones más importantes a las que se ha llegado luego del análisis doctrinario y legal.

CAPÍTULO I.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DESDE LA DOCTRINA.

El tema de la obligación tributaria es de trascendental importancia para todos aquellos que queremos comprender a profundidad las instituciones jurídicas que rigen al Derecho Tributario, ya que ésta es el “núcleo fundamental del Derecho Tributario Sustantivo”¹.

Si bien es cierto, son muchos los tratados respecto a este tema; considero necesario volver a profundizar su tratamiento, tomando en cuenta que el tributo ha pasado de ser un simple medio para recaudar recursos a un instrumento de política económica donde intervienen variados intereses.

De la obligación tributaria se derivan consecuencias jurídicas importantes, por lo que su análisis, desde el punto de vista doctrinario, es fundamental para comprender su naturaleza, alcances y principios que la inspiran, pues si solo nos concentráramos en la norma podría ocurrirnos lo que decía Jéze: “Ante cada variación de la legislación o de la jurisprudencia, lo más importante de nuestros conocimientos se desvanecería.”²

Por ello, el objetivo del primer capítulo de la presente investigación, es desentrañar las concepciones doctrinarias respecto a la obligación tributaria, para lo cual, en primer lugar se analizará el debate existente sobre la obligación tributaria y la relación jurídico tributaria, en segundo lugar se observará la naturaleza de esta obligación y se otorgaran algunos conceptos de diversos autores, seguidamente examinaremos las controversias planteadas respecto al hecho imponible o hecho generador y el nacimiento de la obligación tributaria, para seguir con los elementos

¹ Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, 3a ed., pág. 368.

² Jéze, citado por Juan Carlos Luqui, Prefacio, en *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989, pág. XIV.

esenciales de dicha obligación, y finalizaremos planteando algunas interrogantes respecto a los modos de extinción de la obligación tributaria desde el punto de vista doctrinario.

De este modo se espera abrir el debate a temas tan importantes como necesarios para el Derecho Tributario.

1.1 La obligación tributaria y la relación jurídico tributaria.

Varios son los autores que han llevado a debate este tema, cada uno argumentando suficientemente su posición como es el caso de Pérez Royo, quien afirma que “la relación jurídica tributaria regula no solo el deber de los contribuyentes de satisfacer su prestación, sino también otra serie de deberes de carácter formal, instrumentales respecto del primero: deber de presentar declaraciones, de dar informaciones, de soportar inspecciones, etc.”³

Este criterio es acogido por Mauricio Marín Elizalde⁴ quien declara que la relación jurídico tributaria es más abarcativa que la obligación tributaria y que además es una relación compleja; añadiendo a los deberes formales mencionados por Pérez Royo, como parte de la relación jurídico tributaria, las retenciones en la fuente, auto retenciones, anticipos, intereses moratorios y las multas; a las que en un primer momento califica de obligaciones tributarias accesorias de carácter pecuniario, pero más adelante nos aclara que es incorrecto en nuestra doctrina *ius civilista* denominarlas como accesorias pues éstas no siguen la suerte de la obligación principal; es decir, podemos extinguir la obligación principal, pero no por ello se extingue la obligación

³ Pérez Royo, citado por Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Fiscal*, Tomo 1, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007, pág. 409.

⁴ Prf. Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) págs. 409 a 414.

accesoria o viceversa. Algunos autores las califican de accesorias pues éstas buscan determinar la obligación tributaria, facilitar la investigación y recaudación de los tributos.

Marín Elizalde nos propone también varias clasificaciones de la relación jurídico tributaria, donde destaca que existe una obligación sustancial, que es en sí pecuniaria y las obligaciones formales, que buscan instrumentalizar la obligación tributaria, su cobro y sanción en caso de incumplimiento, además define a la obligación tributaria como “un vínculo o una atadura impuesta y regulada por la ley con sustento en el deber de contribuir, establecido a favor del Estado, acreedor, y a cargo de un sujeto tributario, deudor y cuyo objeto es el cumplimiento de una prestación.”⁵

Las relaciones jurídicas tributarias “(...) pueden tener como objeto derechos y deberes que consisten en un dar, un hacer, un soportar o un dejar hacer. La relación jurídica tributaria en un sentido amplio comprende la variedad de vínculos jurídicos que surgen entre el fisco, los sujetos pasivos y los terceros, como consecuencia de la aplicación de las normas tributarias.”⁶

Mientras que las obligaciones tributarias son “las relaciones jurídico tributarias de contenido pecuniario no sancionatorias.”⁷

A este análisis se une Sergio Francisco De La Garza⁸, quien realiza el más amplio aporte sobre el tema, exponiendo una primera gran clasificación de las relaciones jurídicas, siendo éstas fiscales o tributarias; las fiscales se refieren al pago de cualquier prestación donde el ente acreedor sea el Estado, como el caso de las multas o

⁵ Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) pág. 412.

⁶ José Carlos Bocchiardo, Derecho Tributario Sustantivo o Material, en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, vol. 2, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, pág. 124.

⁷ José Carlos Bocchiardo, Derecho Tributario Sustantivo o Material, en *Tratado de Tributación*, (...), pág. 123.

⁸ Prf. Sergio Francisco De La Garza, Las relaciones jurídicas fiscales y tributarias, en *Derecho Financiero Mexicano*, Ciudad de México, Editorial Porrúa S.A., 1994, 18va edición, págs. 451 y 452.

el pago de los gastos de ejecución; mientras que las relaciones tributarias son exclusivamente por los pagos realizados al Estado por concepto de tributos.

A su vez, a las relaciones jurídicas fiscales y tributarias, las clasifica de la siguiente manera:

a.- Relaciones de naturaleza sustantiva.- Que tienen como contenido una obligación de dar una prestación dineraria y de forma esporádica dar una prestación en especie. Ejemplos: pago de tributos, pago de multas, pagos de gastos de ejecución, etc.

b.- Relaciones formales.- Que son obligaciones de hacer, no hacer o tolerar. Ejemplos: presentar una declaración, no expender licor sin la previa autorización, o tolerar una inspección, etc.

c.- Relaciones que se establecen entre los administrados.- Su contenido es el vínculo de solidaridad sustantiva o puede darse en el caso de relaciones jurídicas tributarias entre un sujeto pasivo principal y un tercero a quien se traslada el impuesto.

Serán relaciones fiscales cuando se refieran a cualquier tipo de ingreso fiscal, y tributarias cuando exclusivamente se refieran a ingresos tributarios.

El más fuerte defensor del carácter complejo de la relación jurídica tributaria es Giannini, quien afirma que:

(...) la relación jurídico impositiva tiene un contenido *complejo*, puesto que de ella se derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y por otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso (...)⁹

⁹ Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, 1957, pág. 28, citado por Sergio Francisco De La Garza, Las relaciones jurídicas fiscales y tributarias, en *Derecho Financiero Mexicano*, Ciudad de México, (...) pág. 453.

Denominando obligación tributaria a la relación jurídica que se entabla entre el ente público acreedor y el contribuyente deudor de un determinado tributo, se comprende como bien precisa Berliri, que ésta es solamente una de las diversas clases de relaciones jurídicas, aunque la más importante, reguladas por las normas tributarias, y que, por otra parte, dicha relación obligacional se inserta, a su vez, en una relación jurídica más compleja: la relación jurídica tributaria. Bien entendido que la complejidad de esta última depende del mayor o menor número de obligaciones y derechos accesorios que acompañan la obligación principal, u obligación tributaria stricto sensu, y que dicha complejidad varía según la naturaleza de cada tributo.¹⁰

Sobre la afirmación de Berliri, es preciso recordar que en una doctrina *ius civilista* resulta incorrecto calificar a las obligaciones formales o aquellas que no sean la obligación tributaria stricto sensu, como obligaciones accesorias, pues éstas no siguen a la principal, solo la instrumentalizan.

El más fuerte defensor del carácter plural y simple de las relaciones jurídicas tributarias es Jarach, quien afirma que:

No se puede admitir que la relación jurídica tributaria sea compleja: es una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas y que ni siquiera existe una identidad de sujetos en la relación sustantiva y las demás, porque la relación que tiene como objeto la prestación del tributo tiene siempre como sujetos, por un lado, el sujeto activo titular del crédito fiscal... y por el otro, los contribuyentes o responsables que están obligados al pago de esa prestación. Pero los que deben soportar verificaciones, inspecciones, que están obligados a informar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo; en muchos casos se deben presentar declaraciones... sin ser contribuyentes.¹¹

¹⁰ Fernando Sáinz de Bujanda, *Notas de Derecho Financiero*, vol. I, Madrid, 1975, pág. 204.

¹¹ Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957, 2a ed, págs. 160- 163.

Por tanto “existe una pluralidad de relaciones jurídicas tributarias y fiscales, independientes unas de otras, cuyos elementos subjetivos pueden coincidir o ser diferentes, cuyos contenidos son distintos y cuyos presupuestos también son diferentes.”¹²

En mi criterio, la relación jurídico tributaria es una sola, siendo compleja porque encierra varias obligaciones y por tanto involucra a diferentes sujetos, pero todas estas obligaciones parten de un supuesto principal, sin el cual las demás obligaciones no existirían, y ésta es la obligación sustancial o pecuniaria del pago del tributo, dicho con un ejemplo, en el pago del Impuesto al Valor Agregado, se genera una relación jurídica que involucra al sujeto activo y a los sujetos pasivos, sean éstos últimos sujetos pasivos de la relación tributaria sustantiva principal o sujetos pasivos por deuda ajena, como en el caso de los agentes de retención, pero todos ellos se encuentran obligados por el hecho de haberse producido el hecho generador para el pago del IVA, si esto no hubiera ocurrido un sujeto pasivo por deuda ajena no tendría ninguna obligación para con el Estado; es decir, las obligaciones anexas a la obligación sustantiva principal, existen solo si nace como tal la obligación principal, por lo que no pueden ser del todo independientes como sostiene De La Garza; para que estas sean independientes deberían nacer y subsistir por sí mismas, lo que no puede ocurrir por ejemplo en el caso de una multa, que nace por el incumplimiento de pago de la obligación sustantiva principal y si bien es cierto las multas (obligación financiera no tributaria) subsisten aun habiendo cancelado la deuda principal, como su nacimiento fue ligado al incumplimiento de otra obligación, ya se evidencia su carácter anexo, debo aclarar que utilizo la palabra anexas para calificar a este tipo de obligaciones, que algunos tratadistas califican de accesorias, para evitar confusiones en una doctrina uis civilista.

¹² Sergio Francisco De La Garza, Las relaciones jurídicas fiscales y tributarias, en *Derecho Financiero Mexicano*, Ciudad de México, (...) pág. 454.

Criterio que concuerda con el de Juan Carlos Luqui, quien expone que la relación jurídica tributaria “es una especie de haz lictorio (fascas), formado por varias varas con los cuales los lictores impartían justicia. Una de esas varas es la “obligación tributaria”, precisamente la de mayor importancia y gravitación, porque, si falta ésta no pueden nacer las otras, que no tendrían razón de existir ni tampoco campo donde actuar.”¹³

Como podemos analizar, existen dos posiciones respecto al tema planteado, y aunque cada autor le da su propio matiz al cuestionamiento, me adhiero a lo señalado por Giuliani Fonrouge¹⁴, quien expresa que si bien en ciertos casos hay discrepancias sustanciales en el enfoque del problema, en otros se trata, únicamente, del alcance otorgado a la expresión *obligación tributaria*, que a veces se utiliza en sentido genérico y en ocasiones específicamente. Se evitarían equívocos aceptando el concepto genérico de “relación jurídico – tributaria” como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria y manteniendo la tradicional expresión “obligación tributaria”, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por ley, siendo en mi criterio, ésta prestación la de carácter pecuniario.

“La relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra.”¹⁵

Concluyo por tanto, que existe una sola obligación principal, sustancial o *strictu sensu*, que instrumentaliza su ejecución con diversas obligaciones y deberes anexos de dar, hacer y soportar, que si bien tienen un hecho imponible distinto, como los intereses por mora, que surgen por la utilización del dinero que debió entregarse en su momento

¹³ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 19.

¹⁴ Prf. Carlos Giuliani Fonrouge, De la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, vol. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 3ª edición, 1984, pág. 348.

¹⁵ Carlos Giuliani Fonrouge, De la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, vol. I, (...), pág. 348.

al Estado; todos éstos están ligados a la existencia de la obligación principal de pagar el tributo, configurando todo lo anterior una relación jurídica tributaria.

Por lo antes expuesto, para el presente análisis utilizaré la expresión relación jurídica tributaria para calificar a todas las obligaciones y derechos provenientes del ejercicio del poder tributario; cuando me refiera a obligación tributaria se considerará que se habla de la obligación sustantiva pecuniaria tributaria, aclarando además que por la limitación en cuanto a la extensión del presente trabajo, únicamente me referiré a ésta, dejando de lado el tratamiento de las obligaciones anexas y de los deberes formales, que únicamente serán mencionados, en el caso de ser necesario, para explicar algún punto referente a la obligación *strictu sensu*.

Como podemos ver, no puede existir una obligación jurídica tributaria sin que se configure una relación jurídica tributaria, como tampoco puede ocurrir en sentido contrario; pues la “(...) relación jurídica tributaria y obligación tributaria son conceptos interrelacionados de tal forma que uno no es sin el otro; pero un es por el otro.”¹⁶

1.2 Definiciones conceptuales y naturaleza jurídica de la obligación tributaria.

Es necesario revisar algunas definiciones respecto a la obligación tributaria, ya que ello nos permitirá darnos cuenta de que encierra características especiales que la distinguen de otro tipo de obligaciones. Sus definiciones doctrinarias son:

“La obligación tributaria es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o al responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho

¹⁶ Paulo De Barros Carvalho, Obligación tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pág. 75.

previsto en ella y que le sea imputable. Con su producido el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos.”¹⁷

Es redundante utilizar el término jurídico, para describir este tipo de obligación, pues siendo su característica fundamental el que solo pueda crearse por ley, es una obligación de tipo legal.¹⁸

La obligación tributaria es “(...) un vínculo de carácter personal, que relaciona a un acreedor y a un deudor sometidos ambos a la ley y a la jurisdicción, que nace con la verificación fáctica del presupuesto de hecho previsto en la ley y que se extingue por alguno de los modos previstos en la ley, que ostenta determinadas peculiaridades que el derecho positivo se limita a reconocer, constituyendo la institución o eje central del derecho tributario material (...)”¹⁹

Es “(...) el pago de la deuda tributaria como resultado de la realización del hecho generador cuyo fundamento está dado por la manifestación en el mundo jurídico de un supuesto de capacidad económica, el cual se proyecta en diversos grados (...)”²⁰

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en su Art. 18 recogió a la obligación tributaria de la siguiente manera: “La obligación tributaria surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley. Constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”²¹

Para concluir este apartado, cito a Jorge Bravo Cucci, quien en mi parecer realiza un aporte significativo al tema:

¹⁷ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 23.

¹⁸ Prf. Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 24

¹⁹ César Pérez Novaro, El Objeto de Estudio, en *Modos de extinción de la obligación tributaria*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2005, 1a ed., pág. 21.

²⁰ Roberto Insignares Gómez y Mary Claudia Sánchez Peña, Cuantificación de la obligación tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, Julio Roberto Piza Rodríguez Editor, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010 1a ed., pág. 377.

²¹ Modelo de Código Tributario para América Latina, citado por Ramón Valdés Costa, La relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001, 3a ed., pág. 324.

La obligación tributaria como hecho jurídico, es una relación jurídica que importa un deber jurídico de prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo de un sujeto deudor a favor de otro acreedor (quien en contraposición detenta un derecho subjetivo o crédito tributario), cuya causa fuente es la incidencia de una norma jurídica en sentido estricto ante la ocurrencia, en el plano fáctico, de un supuesto de hecho previsto en la hipótesis de incidencia de dicha norma. La obligación tributaria es un deber jurídico de prestación que no deviene de la voluntad del deudor tributario (ex voluntate), sino de un fundamento externo a la misma: una norma jurídica y un hecho imponible (ex lege).”²²

En mi criterio la obligación tributaria sustancial es el nexo legal y personal que se establece entre el Estado y el o los sujetos pasivos, en virtud del cual éstos últimos se obligan a entregar al Estado una parte de su riqueza (en observancia a su capacidad contributiva) para el sostenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines, y que será exigible una vez ocurrido el hecho generador previsto en la norma; nexo que se establece por el poder tributario que ostenta el Estado y que se extingue por los modos previstos en la legislación de cada país para el efecto.

Baste estas definiciones para proceder a adentrarnos en los puntos nucleares de la naturaleza de la obligación tributaria, que como pudimos inferir de los conceptos señalados, es pública, personal, legal, y de carácter tributario por el destino que se le da a los recursos obtenidos a través de su cobro.

Para explicar estas características es preciso señalar primero, que la obligación tributaria es una relación de derecho y no una relación de poder, aunque algunos autores alemanes como Ottmar Buhler²³ opinen lo contrario. Jarach²⁴ afirma que esta teoría

²² Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Jurista Editores, 2010, 4a ed., págs. 332 y 333.

²³ Ottmar Buhler, citado por Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), pág. 370.

incurre en un error ideológico al considerar que el Estado está en una condición de privilegio, sometiendo a los particulares a su voluntad y arbitrio.

La teoría antes mencionada, es improcedente en un análisis doctrinario contemporáneo, pues casi todos los países del mundo se han constituido en Estados de Derecho y por tanto Estados soberanos; por lo que las relaciones entre el Estado y los particulares, se constituyen sobre la base de normas jurídicas que buscan la igualdad y la justicia.

La fijación de tributos en un Estado de Derecho no es arbitraria, y obedece al poder de *imperium* o poder tributario²⁵ que ostentan los Estados, sobre la base de la soberanía; por la que el poder legislativo es elegido democráticamente a través de la votación popular, y al ser elegidos por la mayoría, se les encarga la responsabilidad de la creación de tributos para el sostenimiento del Estado, pues siendo ellos los representantes del pueblo soberano, se sobreentiende que su accionar está respaldado por sus electores.

Se le encargó la responsabilidad de la creación de las leyes tributarias al legislativo, por presumirse que es el que se encontraba en contacto directo y permanente con el pueblo, señalando como antecedentes históricos de ello, a la Carta Magna de 1215 que los borbones exigieron a Juan sin Tierra de Inglaterra.²⁶ No obstante otros autores sostienen que hay un antecedente anterior a éste, donde un documento hace clara alusión a que el tributo se impone con el consentimiento de los que habían de

²⁴ Prf. Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), págs. 370 y 371.

²⁵ Poder tributario es la facultad del Estado, por virtud de la cual, puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. En épocas pasadas las contribuciones económicas eran exigidas a los particulares en forma despótica y arbitraria, constituyendo una relación de poder; pero con el advenimiento del Estado de Derecho que es soberano, esas contribuciones o tributos son fijadas cuidando el cumplimiento de los principios que inspiran cada régimen o sistema tributario, guiados por criterios de justicia y observando la capacidad contributiva de los particulares. (Sergio Francisco De La Garza, El poder tributario del Estado, en *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2006, págs. 207 y 208)

²⁶ Pfr. Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág 33 y pie de pág 10.

satisfacerlo (es decir del pueblo), esto ocurrió en España, el 31 de marzo de 1091, en el escrito que dirigió Alfonso VI al obispo de León, al Conde Martino Flainiz y a todos los habitantes de la tierra de León, donde se les notificaba que se imponía un tributo extraordinario a los infanzones y villanos de la tierra de León.²⁷

Adicional a ello, señalamos que “si un conflicto de intereses se compone mediante un mandato jurídico, se convierte en relación jurídica, o sea, es un conflicto de intereses regulado por el derecho”²⁸; lo que implica en sí una relación de derecho. Más aún, en materia tributaria el aforismo jurídico “no hay tributo sin ley”, revela la trascendencia de los principios de legalidad, reserva de ley, certeza jurídica e igualdad entre las partes. Principios sobre los que ahondaremos en el segundo capítulo de esta investigación, por ser necesario evidenciar su trascendencia en un ordenamiento jurídico determinado, limitándonos por lo pronto a un análisis doctrinario de los dos primeros.

Los principios de legalidad y reserva de ley, en mi parecer aunque directamente relacionados, son distintos, ello se colige de las siguientes definiciones:

Principio de legalidad tributaria: “Constituye una regla de Derecho constitucional tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por dicho principio se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte.”²⁹

Principio de reserva de ley en materia tributaria:

Es el que atiende a que los elementos fundamentales del tributo (hipótesis de incidencia y consecuencia normativa), solo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo.

²⁷ Prf. Sàinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, tomo I, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962, págs. 231 y 232.

²⁸ Carnelutti, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, tomo I, Buenos Aires, Uteha, pág. 29.

²⁹ Jorge Bravo Cucci, El plano de la norma tributaria, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 115.

Por él se requiere que para la inserción de normas tributarias a través de leyes o dispositivos legales con rango análogo, tomen necesaria intervención los órganos que son designados como depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento, lo que vendrá dado por la tradición institucional y el tipo de organización política adoptada por cada Estado.³⁰

Es decir que el principio de legalidad reviste a todo el ordenamiento jurídico, con la finalidad de garantizar los derechos de los ciudadanos, la justicia y la equidad; y en materia tributaria específicamente, evitar que se cometan abusos o se fijen leyes viciadas, pues “con la vigencia del principio de legalidad se puede pensar que al “tributo” se le antepone la condición de contar con una ley para incidir en el patrimonio o en la libertad de los administrados, pero una ley adoptada por quien deba hacerlo, y en la forma que deba hacerlo, conforme manda especialmente la Constitución.”³¹

Existen autores que tratan a los principios de legalidad y reserva de ley como sinónimos o incluso se refieren únicamente al principio de legalidad, tal es el caso de Luqui, que nos dice que “para que el principio de legalidad quede satisfecho es necesario que la ley contenga los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación”³², en mi parecer esta afirmación es concordante con el principio de reserva de ley, aclarando por supuesto, que para que una ley tributaria sea plenamente válida y aplicable, debe observar tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley, además de los principios establecidos para cada sistema o régimen tributario.

En segundo lugar, conviene aclarar que la obligación tributaria es de carácter público, lo que debe ser uno de los puntos menos controvertidos de análisis, ya que es la

³⁰ Jorge Bravo Cucci, El plano de la norma tributaria, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 117.

³¹ César Montaña Galarza, El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008, en *Foro Revista de Derecho*, N° 15, Quito, CEN/ UASB- SE, 2012, en prensa, pág. 11.

³² Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 36.

relación que se establece entre el Estado y los contribuyentes; siendo el Estado un organismo de derecho público por excelencia, no nos quedan dudas de que la legislación que rijan este tipo de relaciones debe ser el Derecho Público.

En este caso la ley debe regular todo lo concerniente al tributo. El carácter público de la obligación tributaria hace que ésta sea indisponible, lo que “impide no solo al sujeto obligado, sino a la Administración, alterar cualquier aspecto de su contenido, formas y plazos para su exigencia, y en general de toda su disciplina jurídica, que se impone a uno y otra con carácter imperativo e inderogable.”³³ Este criterio es compartido por Dino Jarach, quien nos dice que “cuando se trata de la relación cuyo objeto es la prestación del tributo, el acreedor no puede dejar de cobrar el impuesto que nace de la ley; únicamente debe adaptar su voluntad a lo que establece la ley y tiene una suerte de derecho – deber, en el sentido que lo que es su derecho creditorio es también su obligación de hacerlo valer en favor del Estado (...)”³⁴.

Sobre la afirmación de la indisponibilidad de la obligación tributaria o crédito tributario se profundizará más adelante, cuando se hable de los modos de extinción de la obligación tributaria, bastando para explicar el carácter público de la obligación, lo aquí expuesto.

Es una obligación personal porque “no es oponible a toda persona, sino solamente a aquella que se obligó a realizar la prestación que constituye el objeto del derecho”³⁵, en el caso de la obligación tributaria, quien se obligó a realizar la prestación es aquel que ha realizado el presupuesto fáctico previsto en la norma, es decir, quien ha incurrido en la ejecución del hecho generador.

³³ Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco, *Elementos del Tributo*, en *Derecho Tributario*, Navarra, Editorial Aranzadi, 2001, 6a ed., pág. 120.

³⁴ Dino Jarach, *Contenido del Derecho Tributario Sustantivo*, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, (...), pág. 368.

³⁵ Jorge Morales Álvarez, Tesis 4. Los derechos patrimoniales. El derecho real. El derecho personal, en *Teoría General de las Obligaciones*, Cuenca, Pudeleco Editores S. A., 1995, 1a ed., pág. 13.

“El derecho personal es, por consiguiente, una relación jurídica entre determinadas personas. Nítidamente se destacan un sujeto activo, un objeto debido y un sujeto pasivo del derecho por cuyo intermedio el primero obtiene la satisfacción de la ventaja que persigue.”³⁶

Incluso en los tributos donde no se fije expresamente quien es el sujeto o los sujetos pasivos, se debe considerar, que se sobreentiende que es quien realiza el hecho imponible previsto en la norma, pues nunca un determinado hecho o cosa puede constituirse como sujeto pasivo, ya que quien debe pagar el impuesto no puede ser sino una persona.³⁷

Recalco además, que la obligación tributaria es intransferible, pues si yo soy quien materializó el hecho generador fácticamente, no puedo atribuirle o cederle esa materialización a otro, por lo que la obligación es personal; si bien es cierto la carga tributaria puedo transferirla (teoría de traslación de los tributos), la obligación misma no es transferible.

Finalmente compete analizar el carácter tributario de la obligación jurídico tributaria, para lo que es necesario aclarar que son varias las formas en la que un Estado puede obtener recursos económicos públicos para el cumplimiento de sus fines, y una de esas formas de obtener recursos, es el cobro de tributos a sus pobladores, por lo que debemos preguntarnos ¿qué es un tributo?

Son varias las definiciones o concepciones al respecto, pero a continuación transcribiré dos que en mi parecer son importantes.

“Entendidos los tributos desde el punto de vista de las Finanzas Públicas, éstos constituyen prestaciones obligatorias, generalmente en dinero, exigidos por el Estado en

³⁶ Jorge Morales Álvarez, Tesis 4. Los derechos patrimoniales. El derecho real. El derecho personal, en *Teoría General de las Obligaciones*, (...), pág. 13.

³⁷ Prf. Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, (...), págs. 375 y 376.

virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Esto, en otras palabras, significa que son detraimientos de parte de la riqueza individual o particular que se operan en favor del Estado en ejercicio de su poder de imposición.”³⁸

Los tributos son “las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines.”³⁹

De lo antes expuesto podemos colegir, que los tributos son utilizados para la satisfacción de necesidades estatales y para el cumplimiento de sus fines; por lo que si el Estado no utiliza estos recursos en la satisfacción de necesidades públicas y en el cumplimiento de sus fines de desarrollo social y bienestar, no estaría cumpliendo con su obligación, pudiendo los sujetos pasivos de los impuestos demandar la satisfacción de sus necesidades, por el hecho de contribuir con el gasto público; ya que “la prestación pecuniaria que el Estado exige a los contribuyentes, representa en sustancia la contraprestación que éstos deben a aquel por las ventajas, seguridades y garantías que reportan los servicios públicos generales y especiales.”⁴⁰

De esta afirmación se transluce que por la exigencia de la prestación pecuniaria, que es la obligación tributaria sustancial, el Estado está obligado a proporcionar a sus pobladores servicios públicos generales y especiales, siendo por lo tanto, en mi parecer, que los servicios públicos generales y especiales son derechos plenamente justiciables en un Estado de derecho que ostente poder tributario, por el simple hecho de ser sujetos pasivos de diversas obligaciones jurídico tributarias.

³⁸ Héctor Villegas, Los ingresos tributarios en general, en *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000, pág. 183.

³⁹ Héctor Villegas, Los tributos. El impuesto, en *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984, 3a ed., pág. 73.

⁴⁰ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 30.

Sin embargo, en realidad los seres humanos tenemos derechos solo por ser seres humanos, y las legislaciones de los diferentes Estados reconocen estos derechos a sus habitantes, brindándoles protección independientemente de que tributen o no, pero el argumento antes señalado sobre la justiciabilidad de derechos basado en ser contribuyente tributario no debería ser descartado, pues solo refuerza la posibilidad de exigir la satisfacción de nuestras necesidades básicas, de las que debe encargarse el Estado.

Concluyo entonces, que para que la obligación jurídica tributaria pueda ser considerada como tal, debe tener una naturaleza pública, de derecho, personal, legal, y ser de carácter tributario.

1.3 El nacimiento de la obligación jurídico tributaria sustancial.

Es de esencial importancia para el Derecho Tributario dilucidar en que momento nace la obligación tributaria, porque caso contrario, nos sería imposible luego explicar su vida jurídica, además, el tener claro el momento en que se produce su nacimiento, nos lleva a comprender si puede ser exigible o no.

Al respecto existen dos posiciones, una que sostiene que la obligación nace en el mismo momento en que queda promulgada la ley; y otra que sostiene que solo cuando se produce el hecho imponible nace la obligación, porque ese es el momento en que se conoce al sujeto obligado a su pago y al mismo tiempo la cuantía del tributo.

Ésta, como toda obligación, atraviesa por tres momentos: creación, efectos y extinción.

La obligación tributaria nace de la ley, por lo que no debe confundirse este momento de creación o nacimiento con sus efectos, siendo uno de sus efectos el

cumplimiento, que se produce una vez que sobreviene el hecho imponible, generador o productor.⁴¹

La obligación “exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.”⁴²

Yo considero que la obligación tributaria atraviesa por cuatro momentos a saber: creación, nacimiento, exigibilidad y extinción.

La creación de una obligación tributaria se produce cuando la ley es debidamente promulgada, conforme las exigencias de cada legislación; nace cuando se produce fácticamente el supuesto de hecho previsto en la norma, de donde se derivan sus efectos que son la exigibilidad y el cumplimiento, pues como es sabido, muchas obligaciones pese a haber nacido no son inmediatamente exigibles, tal es el caso del Impuesto a la Renta, que pese a nacer la obligación en el momento mismo en que se obtiene una renta, suele ser exigible al culminar el año fiscal. Finalmente la extinción de la obligación tributaria se produce, una vez que ésta ha sido debidamente creada, que ha nacido y se han producido sus efectos; haciéndolo de acuerdo con los modos previstos en la legislación interna de cada Estado.

La creación y el nacimiento de la obligación tributaria son momentos diferentes, asimilables a lo que ocurre con la vida de un ser humano, que es creada en el momento de la concepción, pero no por ello ha nacido, pues en el transcurso del tiempo en que se espera su nacimiento, pueden ocurrir sin fin de situaciones, que provoquen que no llegue a nacer el producto de la concepción; lo mismo ocurre con la obligación tributaria, que pese a ser creada en la normativa legal puede no llegar a nacer, por no verificarse fácticamente el hecho previsto en la norma, por lo que en mi criterio la

⁴¹ Prf. Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), págs. 25, 26 y 27.

⁴² Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), pág. 376.

obligación no nace en la ley, tan solo se crea, pero si nace únicamente por la ley, precautelando los principios de legalidad y reserva de ley.

1.4. Elementos de la obligación jurídico tributaria sustancial.

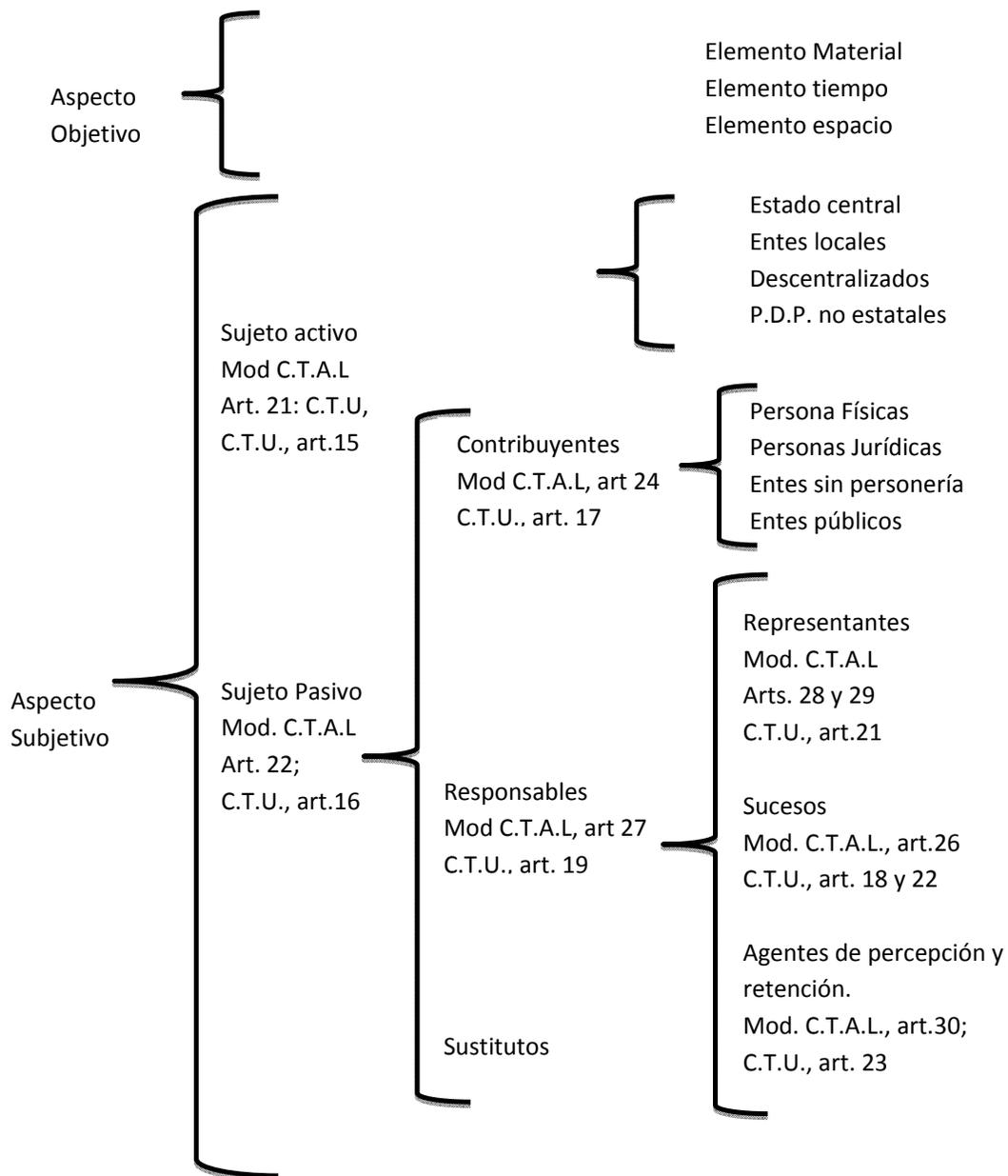
Antes de comenzar a tratar los elementos de la obligación jurídico tributaria sustancial, es preciso anotar que el planteamiento del tema, nos avoca a señalar dos corrientes doctrinarias en pugna sobre si son elementos objetivos y subjetivos del hecho generador, o son elementos de la obligación jurídico tributaria.

En la primera corriente encontramos como principal exponente a Dino Jarach⁴³, quien afirma que el presupuesto de hecho se compone de diferentes elementos como son: los hechos objetivos que están contenidos en la definición legal del presupuesto; la determinación subjetiva del sujeto o sujetos obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación entre el presupuesto de hecho y el sujeto activo de la obligación; la base imponible; la limitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; y, la cantidad expresada en una suma finita o bien en un porcentaje o alícuota que se debe aplicar a la base imponible para obtener el valor que se debe cancelar por concepto de obligación tributaria. Constituyendo estos elementos objetivos y subjetivos el presupuesto de hecho definido por la ley.

Valdés Costa⁴⁴ hace un significativo aporte al tema, mediante un cuadro sinóptico explicativo, referente a los aspectos objetivos y subjetivos que deben figurar establecidos en la ley, que he considerado pertinente incluir, por la claridad que nos brinda.

⁴³ Prf. Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), pág. 376.

⁴⁴ Ramón Valdés Costa, La relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario*, (...), pág. 327.



La segunda corriente tiene como su mayor exponente a Jorge Bravo Cucci⁴⁵, quien afirma que los elementos de la obligación tributaria son: los sujetos, el objeto y el

⁴⁵ Jorge Bravo Cucci, El plano de la norma tributaria, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 333.

vínculo jurídico. En este enfoque, concebida la relación jurídica tributaria como una relación personal, se considera que sus elementos son los sujetos activos y pasivos, el objeto o la materia imponible, identificándose los hechos objetivos que dan origen a la obligación.⁴⁶

La segunda posición aquí estudiada ha sido rechazada por Dino Jarach, quien argumenta que esta perspectiva es fuente de errores y confusiones, en vista de que

“Los sujetos de la obligación tributaria no son un elemento *a priori*, ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. No existe una relación intersubjetiva con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la verificación de los hechos definidos por la ley. Por el contrario, hay impuestos que, como se ha visto, ni siquiera contienen en las disposiciones legales pertinentes la definición de los sujetos. Por otra parte, cuando la ley define a los sujetos y establece su grado de responsabilidad para el pago del tributo, lo hace exclusivamente en conexión con los hechos objetivos que constituyen el supuesto legal de la obligación.”⁴⁷

Por mi parte considero, que los elementos a los que se hace referencia forman parte de la obligación tributaria, pues no es el hecho imponible el que los contiene, si bien es cierto es neurálgico el hecho imponible, no lo son en menor medida los sujetos obligados. Respecto a lo que Dino Jarach manifiesta, sobre que en ciertos impuestos en las disposiciones legales pertinentes, ni siquiera se hace una mención expresa de los sujetos obligados; en mi juicio, esto obedece más a un descuido legislativo, que obliga a que se infiera de los hechos los sujetos obligados, más no a que tenga una mayor preeminencia el hecho generador.

⁴⁶ Prf. Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), pág. 376.

⁴⁷ Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), pág. 377.

Por lo controversial de este punto, dejo a criterio de los lectores, la posición a la que quieran adherirse, expresando que tanto si son elementos de la obligación tributaria o son elementos objetivos y subjetivos del hecho generador, lo cierto es, que sin la existencia de todos ellos es imposible que se configure efectivamente una relación jurídica tributaria; como lo expresó Juan Carlos Luqui

(...) los elementos esenciales para crear de manera cierta la obligación, y para que quede plenamente satisfecho el principio de legalidad son:

- a) El hecho imponible,
- b) Los presupuestos de hecho a los cuales se atribuirá la producción del hecho imponible,
- c) Los sujetos obligados al pago,
- d) El método o sistema para determinar la base imponible, en sus lineamientos esenciales.
- e) Las alícuotas que se aplicará para fijar el monto del tributo,
- f) Los casos de exenciones,
- g) Los supuestos de infracciones,
- h) Las sanciones correspondientes,
- i) El órgano administrativo con competencia para exigir y recibir el pago; y,
- j) El tiempo por el cual se paga el tributo.⁴⁸

Por cuanto la investigación se trata únicamente de la obligación tributaria sustantiva, omitiremos el estudio de elementos que se refieran a otro tipo de obligaciones o sanciones, refiriéndonos exclusivamente a los tomados del concepto de la obligación jurídico tributaria:

Recordando que la obligación jurídico tributaria es: “el vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo, que consiste en una obligación de dar (sumas de dinero o cantidades de cosas), que tiene su fuente en la ley y nace al producirse el presupuesto de

⁴⁸ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 36.

hecho previsto en la norma”⁴⁹, analizaremos por considerarlos neurálgicos para el tema propuesto los siguientes puntos:

- a) El hecho imponible.
- b) El sujeto activo de la obligación tributaria.
- c) El sujeto pasivo de la obligación tributaria (quien debe realizar el pago).
- d) El objeto de la obligación.

1.4.1 El hecho imponible.

Quien acuñó la expresión *Hecho imponible* fue el profesor D. Jarach, expresión que adquirió su carta de ciudadanía en el léxico jurídico de América Latina y España a partir de su brillante y pionero libro que lleva ese título y que fue editado en Buenos Aires en 1943.⁵⁰

“El presupuesto de hecho de la obligación tributaria ha recibido diferentes denominaciones no solamente por razones derivadas de los diferentes idiomas en que se expresa la doctrina o las leyes de diferentes países, sino también por diferentes tradiciones o enfoques. La literatura jurídica alemana y suiza ha denominado dicho presupuesto de hecho con el término de *Steuer – Tatbestand*; la doctrina italiana lo ha denominado *fattispecie tributaria*; la doctrina francesa y la brasileña han preferido el término “*hecho generador de la obligación tributaria*”. Otros autores en diferentes países prefieren hablar de “*situación base*” o “*situación jurídica tributaria*” (Allorio en Italia y Andreozzi en la Argentina).”⁵¹

⁴⁹ Prf. Carlos Giuliani Fonrouge, De la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, vol. I, (...), pág. 359.

⁵⁰ Prf. Humberto Medrano Cornejo, Hecho imponible y objeto del tributo, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (en homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I, César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez coords., Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, 1a ed., pág. 97.

⁵¹ Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), pág. 379.

Ataliba utilizó la denominación “*hipótesis de incidencia tributaria*”, a la que denominó de la siguiente manera: “la hipótesis de incidencia es primeramente la descripción legal de un hecho; es la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la Ley, de un hecho. Es por tanto mero concepto, necesariamente abstracto. Es formulado por el legislador haciendo abstracción absoluta de cualquier hecho concreto.”⁵²

Es la hipótesis de incidencia considerada como concepto legal, y otro es el hecho imponible, que es el hecho efectivamente acontecido, en un determinado tiempo y lugar, y que configura rigurosamente la hipótesis de incidencia.⁵³

Como se infiere de las conceptualizaciones propuestas, es imprescindible que acontezca el hecho imponible previsto en la hipótesis de incidencia para que nazca la obligación tributaria; pues solo cuando el fenómeno fáctico subsumido en la norma, se verifica en el mundo real, se origina la obligación tributaria.⁵⁴

El uso de diferentes denominaciones para calificar al hecho subsumido en la norma y al que ocurre en la realidad, obedece a una necesidad de evitar equívocos y confusiones; más en este punto, nos adherimos a las definiciones de hecho imponible abstracto y hecho imponible concreto, que otorga Jarach, para denominar al presupuesto calificado en la norma y al de la realidad fáctica respectivamente, por ser el presupuesto fáctico un espejo de la norma.⁵⁵

Es forzoso entonces, que para que se cree la obligación tributaria, el hecho imponible concreto ocurra en la realidad, pues como ya lo dijimos, con la simple

⁵² G Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria*, pág. 57, citado por Humberto Medrano Cornejo, Hecho imponible y objeto del tributo, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (en homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I, (...), pág. 98.

⁵³ G Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria*, pág. 57, citado por Humberto Medrano Cornejo, Hecho imponible y objeto del tributo, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (en homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I, (...), pág. 98.

⁵⁴ Prf. Alfredo Augusto Becker, *Teoría Geral do Direito Tributario*, Savaola, Sao Paulo, 1973.

⁵⁵ Prf. Dino Jarach, Contenido del Derecho Tributario Sustantivo, en *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, (...), pág. 379.

promulgación de la norma no nace la obligación; ésta solo nace, si se verifica en la realidad el supuesto previsto en la norma y en las condiciones que ésta lo indique.

En definitiva, “en el fondo todos están de acuerdo en que se trata de la situación considerada en la Ley como el supuesto que en caso de acontecer en el mundo real da nacimiento al deber de pagar el tributo.”⁵⁶

Cabe recalcar que el supuesto de hecho previsto en la norma, debe estar lo suficientemente detallado, esto es indicando el lugar, el tiempo y el espacio donde debe ocurrir el hecho, en las circunstancias precisas que debe darse y desde cuando es exigible, contemplando los casos de exención y no sujeción y demás requisitos necesarios; pues caso contrario, no podríamos determinar con exactitud si la obligación ha nacido o no; todo ello, tanto para precautelar los principios de legalidad y reserva de ley como para que “la obligación sea cumplida regular y tranquilamente, sin oscuridades, vacilaciones, excesos o condescendencias.”⁵⁷ Una norma clara y específica, sin duda, contribuirá al desarrollo de una adecuada cultura tributaria.

1.4.2 El sujeto activo de la obligación tributaria.

El sujeto activo de la obligación tributaria “es el que detenta la calidad de acreedor en la obligación tributaria, y que detenta un derecho de crédito frente al sujeto pasivo o deudor tributario. En ese sentido, la calidad de sujeto activo o acreedor del tributo, en principio, es propia del Estado como titular de la potestad tributaria, la cual,

⁵⁶ Humberto Medrano Cornejo, Hecho imponible y objeto del tributo, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (en homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I, (...), pág. 98.

⁵⁷ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 43.

como es sabido, es ejercida por el Gobierno Central, los gobiernos locales y eventualmente lo será por los gobiernos regionales.”⁵⁸

Como se puede apreciar, el sujeto activo de la obligación jurídica tributaria, es de manera general el Estado, pero en ello debemos tener cuidado de diferenciar los dos momentos en que actúa el Estado, ya que uno es el Estado creador de la obligación, cuando ejerce su potestad tributaria, y otro es el Estado titular del crédito tributario, a quien debe pagársele la cantidad adeuda por concepto de la obligación tributaria y que se constituye por lo tanto, en el sujeto activo de la obligación.⁵⁹

El Estado por lo tanto, solo puede ser sujeto activo de la obligación tributaria cuando ésta ha nacido, es decir, ha sido debidamente promulgada en la ley y cuando el sujeto pasivo ha incurrido en la realización del hecho generador de la obligación; desde ese momento el Estado queda sometido a las prescripciones que él mismo dictó, constituyéndose el Estado de Derecho, por cuanto éste también queda sometido a la ley.⁶⁰

“El sujeto activo en la relación jurídico tributaria es, de manera general, la Hacienda Pública, y, de manera especial, los entes públicos o particulares que la ley determine como los que pueden exigir la obligación sustancial.”⁶¹ Respecto a este concepto, cabe aclarar que en muchos casos el ente público o particular a pesar de ser quien exige el pago del tributo, no es el sujeto activo de la obligación, sino solo el ente administrativo de la recaudación, que una vez cobrado el impuesto, ingresa este rubro a las arcas fiscales, siendo en definitiva el Estado el ente público acreedor de la obligación tributaria.

⁵⁸ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 336.

⁵⁹ Prf. Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 188.

⁶⁰ Prf. Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 188.

⁶¹ Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) pág. 434.

En ciertas situaciones excepcionales, el Estado crea organismos específicos a los que dota de recursos financieros y les concede la facultad de exigir directamente y en su beneficio contribuciones que tienen carácter tributario, siendo éstos organismos sujetos activos de la obligación tributaria, claro está, por autorización estatal y en virtud de la ley, sin embargo estos organismos no ostentan ningún poder tributario.⁶²

“Pueden ser sujetos activos de la obligación tributaria sustancial la Administración Nacional, las administraciones territoriales (departamentales, distrital y municipal), según la asignación de competencias que determine el ordenamiento jurídico”⁶³, pues es quien “tiene el derecho subjetivo de exigir la prestación pecuniaria.”⁶⁴

“El sujeto activo es quien tiene derecho al crédito tributario, que consiste en la prestación de la obligación tributaria (...) y resulta protegido por el ordenamiento jurídico en orden a obtener la prestación tributaria. Por ello puede desarrollar el oportuno procedimiento para exigir que la obligación tributaria la cumpla el sujeto pasivo y con ello obtener el objeto de su derecho subjetivo de crédito tributario.”⁶⁵

Por lo que en definitiva podemos decir, que el sujeto activo de la obligación tributaria es el ente acreedor de la obligación, que en esencia suele ser el Estado (central o seccional), que utiliza los recursos recaudados para el sostenimiento del mismo y el cumplimiento de sus fines, pudiendo en ciertos casos la ley fijar otros organismos sea de derecho público o privado como beneficiarios de tributos, lo que los convierte en sujetos activos de la obligación tributaria.

⁶² Prf. Carlos Giuliani Fonrouge, Elementos de la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, Vol. I, (...), pág.362.

⁶³ Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) pág. 434.

⁶⁴ Paulo De Barros Carvalho, Obligación tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, (...), pág. 76.

⁶⁵ Manuel González Sánchez, El Estado, los entes locales y otros sujetos, en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001, pág. 148.

El Estado también puede crear organismos especializados que se encarguen del cobro de la obligación, sin que esto los convierta en sujetos activos, como oficinas de recaudación, aunque la tendencia actual es comisionar el proceso recaudatorio a entidades bancarias y financieras.

1.4.3 El sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Se ha planteado en la doctrina comparada que “el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria podrá ser una persona física o jurídica, privada o pública, de quien se exige el cumplimiento de la prestación pecuniaria.”⁶⁶

Entendiéndolo como “el reverso del sujeto activo. Es el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y el fin del tributo.”⁶⁷

El Modelo de Código Tributario para América Latina, en el artículo 22, lo define como “la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”⁶⁸

“La legislación española clasifica a los obligados al pago de obligaciones tributarias en deudores principales (sujetos pasivos, retenedores, obligados a realizar ingresos anticipados o pagos fraccionados, e infractores), y en otros deudores tributarios u obligados al pago de deudas tributarias (responsables, solidarios o subsidiarios, incluidos los sucesores mortis causa y los socios o partícipes en entidades disueltas y liquidadas).”⁶⁹

⁶⁶ Paulo De Barros Carvalho, Obligación tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, (...), pág. 76.

⁶⁷ Ramón Valdés Costa, La relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, (...), pág. 332.

⁶⁸ Modelo de Código Tributario para América Latina, citado por Ramón Valdés Costa, La relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, (...), pág. 333.

⁶⁹ Mauricio Marín Elizalde, Los sujetos de la obligación tributaria, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) pág. 438.

En mi parecer, el aporte más completo y a la vez sucinto del tema es el siguiente “el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria frente al acreedor tributario, (...). Es el deudor tributario que es titular de un deber de prestación que se contrapone al derecho de crédito del acreedor tributario. Dicha categoría permite la siguiente subdivisión: a) contribuyentes, b) responsables solidarios y c) sustitutos.”⁷⁰

El contribuyente es el sujeto que realiza o respecto del cual se realiza el hecho previsto en la norma, y que una vez ocurrido da origen a obligación jurídica tributaria.

El responsable solidario es aquel que sin haber realizado el hecho imponible, debe cumplir con la prestación tributaria, atribuida al contribuyente. Ello si es requerido por el acreedor tributario y siempre que sea mandato de la ley. En este caso el acreedor de la obligación puede demandar el cumplimiento de la misma a todos los deudores (incluye al contribuyente) y puede hacerlo por el total o en proporciones.

Finalmente el sustituto es el sujeto que no ha realizado el hecho imponible, pero por razones objetivas sustituye al contribuyente en su calidad de sujeto pasivo, constituyéndose en único deudor tributario.⁷¹

Como se puede colegir, todos éstos sujetos están ligados a la obligación sustantiva, es decir, a la obligación de pago.

Pero “sería preferible utilizar el concepto obligado al impuesto con alcance genérico, aplicable a las personas que deben cumplir obligaciones tributarias de cualquier naturaleza y reservar la expresión deudor del impuesto para quien debe soportar la ejecución forzada en sus bienes.”⁷²

⁷⁰ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 337.

⁷¹ Prf. Jorge Bravo Cucci, El plano de la norma tributaria, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), págs. 337 y 338.

⁷² Carlos Giuliani Fonrouge, Elementos de la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, vol. I, (...), pág. 388.

Entonces, el contribuyente, los responsables y los sustitutos son, cuando así lo determine la ley, los deudores del impuesto, siendo en mi criterio el principal y el más importante el contribuyente, ya que se “considera que el deudor del impuesto es, en primer término, el contribuyente, esto es, quien se halla sometido a la potestad tributaria, pero que puede ser reemplazado por un sustituto”⁷³.

El contribuyente es “el obligado al pago de una deuda tributaria propia y es el obligado tributario por antonomasia, siendo el único obligado al pago por realizar el hecho generador.”⁷⁴

Para que el contribuyente sea considerado como tal, en primer lugar, el hecho imponible debe producirse y ser verificado por el fisco; y en segundo lugar, el hecho producido y verificado debe ser atribuido o imputado a ese sujeto.⁷⁵

En definitiva, el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es aquel que debe cumplir con el pago de la prestación, sea por haber realizado el hecho generador previsto en la norma, o porque la ley determina que él debe asumir la obligación de pago, sea como responsable solidario o como sustituto.

1.4.4 El objeto de la obligación tributaria sustancial.

Doctrinariamente se ha puesto en evidencia que el objeto de la obligación tributaria es la “(...) prestación de dar una suma de dinero con carácter definitivo. Siendo esa precisamente la esencia de un tributo: el hecho de desprenderse

⁷³ Carlos Giuliani Fonrouge, De la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, vol. I, (...), pág. 388.

⁷⁴ Mauricio Marín Elizalde, Los sujetos de la obligación tributaria, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) pág. 439.

⁷⁵ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 198.

definitivamente de parte de la riqueza que como ciudadano se posee, para contribuir al sostenimiento de las arcas fiscales.”⁷⁶

“El objeto reviste distintas formas: obligaciones de dar, pagar el tributo, de hacer, presentar declaraciones juradas; de no hacer y de tolerar inspecciones”⁷⁷, y refiriéndonos a la obligación jurídica sustantiva se refiere a la obligación de pagar el tributo, es decir, de dar la prestación pecuniaria, pues “el objeto de la relación tributaria es pagar el tributo.”⁷⁸

Se debe tener cuidado de no confundir el objeto del tributo, con el objeto de la obligación tributaria; ya que el objeto del tributo “es la fuente de riqueza (capital o renta) o presunción de riqueza (consumo) que se afecta mediante los tributos correspondientes. Dicho objeto representa la base económica sobre la cual ha de estimarse la capacidad contributiva del sujeto pasivo”⁷⁹.

Mientras que el objeto de la obligación tributaria, ya que ésta es una obligación de dar una suma de dinero, será siempre la prestación pecuniaria, es el acto que el deudor debe realizar en beneficio del Estado – fisco.⁸⁰

“Mientras el objeto del impuesto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un crédito, una deuda, un consumo, la renta, etc., el objeto de la obligación siempre es una prestación pecuniaria.”⁸¹

Por lo que puedo concluir que, el objeto de la obligación tributaria es una actuación humana que consiste en entregarle al Estado, en forma definitiva, la prestación pecuniaria, a la que esté sujeto, en virtud de haber nacido la obligación tributaria y de ser plenamente exigible.

⁷⁶ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 342.

⁷⁷ Ramón Valdés Costa, La relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario*, (...), pág. 376.

⁷⁸ Ramón Valdés Costa, La relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario*, (...), pág. 376.

⁷⁹ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 241.

⁸⁰ Prf. Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 241.

⁸¹ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 242.

Existen otros elementos comunes a todos los tributos, y que hacen que se pueda determinar con precisión el importe de la obligación a ser satisfecha, y estos son: la base imponible⁸², las alícuotas para fijar el monto del tributo⁸³ y los casos de exención⁸⁴. Estos aspectos varían de un tributo a otro, pero siempre deben constar expresamente en la ley para que los principios de legalidad y reserva de ley sean plenamente satisfechos.

Es necesario recalcar una vez más, que solo el contar con normas claras y suficientes, que cumplan plenamente con los principios de legalidad y reserva de ley, hará que el pagar tributos no se convierta en una tortura.

1.5. Modos de extinción de la obligación tributaria previstos en la doctrina.

Para comenzar el tratamiento de este tema, conviene citar la siguiente frase lapidaria que nos indica que nada puede ser eternamente existente; y la obligación tributaria mucho menos: “todo lo que nace para vivir está condenado a morir. De esta inexorable sentencia – que es ley de la naturaleza – no se libra nadie, sea o no obligación tributaria.”⁸⁵

Además de ser ley de la naturaleza que todo lo que nace debe morir, en un Estado de derecho, sería inconcebible que una obligación tributaria permanezca indefinidamente vigente y amenazante sobre el sujeto pasivo de un tributo, o lo que resulta igualmente negativo, que ésta obligación no llegue a agotarse en virtud de su cumplimiento, y ésta es la razón para que deban detallarse modos y plazos precisos para

⁸² La base imponible es el monto depurado sobre el que se aplicará la alícuota o porcentaje para determinar el monto a pagar al sujeto activo.

⁸³ La alícuota o porcentaje, es el valor aplicable a la base a imponible para determinar el monto que será objeto de la prestación pecuniaria.

⁸⁴ Los casos de exención son supuestos en los que la obligación tributaria se configura y nace, pero que por motivos de diversa índole, como políticos o de productividad, el Estado, mediante promulgación de la ley, hace que no paguen el tributo que les correspondería.

⁸⁵ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 357.

que se dé la extinción de las obligaciones tributarias; como una garantía para que no se afecte a los sujetos de la obligación tributaria.

El Estado, en virtud de su poder de imperio puede establecer tributos a sus habitantes, para obtener los recursos necesarios y suficientes y así cumplir con sus objetivos, pero este poder de imperio no debe ser ilimitado, sino que debe estar restringido por el derecho del sujeto pasivo a la tan anhelada seguridad jurídica; lo contrario implicaría un abuso de poder por parte del Estado.

Entonces, cabe preguntarnos ¿qué son los modos de extinción de la obligación tributaria? Éstos son “todo hecho o acto jurídico que tenga por objeto o por consecuencia liberar al deudor de la prestación a que se había obligado o por la cual se encuentra sujeto al acreedor”⁸⁶; se los define también como “la acción y efecto de terminar el vínculo obligacional, por virtud de un evento al cual la ley le atribuye tal eficacia”⁸⁷. Para otros autores constituyen la “descripción de un acto o un hecho previsto hipotéticamente en una norma legal, cuya verificación fáctica tiene como principal efecto la liberación del deudor tributario”⁸⁸, siguiendo por tanto, la misma naturaleza del nacimiento de la obligación tributaria, que se crea en la ley y nace al verificarse la realización fáctica del presupuesto previsto en la norma, los modos de extinción de la obligación tributaria se crean en la norma y se hacen efectivos o cumplen su cometido al verificarse su realización en la realidad.

Pero el hecho de que los modos de extinción de la obligación tributaria deban figurar fijados en la norma, obedece además al respeto a los principios de legalidad y reserva de ley, y a que en Derecho las cosas se deshacen del mismo modo en que se

⁸⁶ Jorge Peirano Facio, *Curso de Obligaciones*, tomo VI, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1970, pág. 5.

⁸⁷ Eduardo J. Couture, *Vocabulario Jurídico*, 1960, pág. 20, citado por César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 19.

⁸⁸ Oscar Sarlo y Jorge Collazo, *Esquema del Derecho Financiero*, tomo I, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1978, pág. 20.

hacen; por lo que podríamos decir que las cosas (obligaciones) se extinguen de la misma manera en que fueron creadas, siendo ésta una obligación netamente legal, la ley es la única que puede extinguirla.

Los modos de extinción de la obligación tributaria, en un principio prevén que se satisfaga el requerimiento del sujeto activo a través del pago, y en un segundo término avizoran que la obligación se extinga en virtud de la prescripción, como una forma de castigo a la inactividad de la administración tributaria. Existen también otros modos de extinción de la obligación tributaria, cada uno con sus peculiaridades, que serán tratados enseguida, en su alcance doctrinario; pero en mi parecer, los antes mencionados, son los polos opuestos en la extinción de la obligación tributaria, pues el pago tiene la finalidad de cumplir la obligación y entregar el aporte pecuniario al Estado, mientras que en la prescripción, en virtud del transcurso del tiempo y por la inactividad del Estado, el sujeto pasivo no está obligado a cumplir con la prestación pecuniaria, pudiendo retener para su peculio el dinero que debió ser entregado al Estado, constituyéndose este hecho en un castigo a la inactividad Estatal, quien no podrá contar con los recursos que se le adeudaban.

Al verificarse fácticamente un supuesto de extinción de obligación tributaria, concurren dos efectos: el uno es el “efecto liberatorio en cabeza del deudor y el otro es la extinción del derecho que hasta ese momento ostentaba el acreedor.”⁸⁹

Resulta interesante en este punto mencionar, la clasificación de los modos de extinción de la obligación tributaria que propone César Pérez Novaro⁹⁰, quien distingue tres grupos a saber:

⁸⁹ César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 20.

⁹⁰ César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 21.

- a) Satisfactivos.- En los que conjuntamente con la extinción de la obligación tributaria, se produce también la satisfacción del interés del acreedor, aquí se encuentran el pago y la compensación.
- b) No satisfactivos.- En los que se extingue la relación obligacional, sin que la obligación de pago haya sido satisfecha, aquí se encuentran la remisión y la prescripción; y,
- c) El modo neutro.- En el que la extinción de la obligación tributaria se verifica por un hecho inherente a su estructura, con independencia de si operó o no la satisfacción pecuniaria del sujeto activo, a eso se refiere la confusión.

En general, la mayor parte de autores y legislaciones que acogen un elenco expreso, coinciden en tratar los siguientes modos o formas de extinción de la obligación tributaria:

1.5.1 El pago.

Siendo la obligación tributaria una obligación personal de dar, es lógico que su primer modo de extinción sea el entregar la cosa, es decir, dar la prestación pecuniaria o pagar al Estado la suma adeudada, con ello coinciden varios autores como César Pérez Novaro, que cita a Mario Pugliese, José María Martín, Héctor Villegas, Achile Donato Giannini, Antonio Berliri, Giuliani Fonrouge y José Pedro Montero Traibel, entre otros, para decir que “la mayoría de los autores lo considera el modo natural, ordinario, general, y más común de extinción de la obligación tributaria”⁹¹

La doctrina ha otorgado las siguientes definiciones respecto al pago:

⁹¹ César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 63.

Es “la forma extintiva por excelencia, e implica el cumplimiento de la prestación o deuda tributaria a través de la entrega de una determinada suma de dinero por el sujeto pasivo al acreedor tributario.”⁹²

Se entiende como “aquel acto debido que realiza el obligado tributario, para cumplir relaciones tributarias obligacionales, dinerarias, líquidas y exigibles, que se caracteriza por ser un acto íntegro, identificado y generalmente en efectivo, y que produce la liberación del obligado y la satisfacción del acreedor.”⁹³

El pago es “(...) la forma de extinción natural de la deuda tributaria. Mediante él, el deudor satisface a la Administración tributaria las prestaciones de contenido económico en las que consiste la deuda tributaria y, realizado lo anterior en los términos cabales del ordenamiento jurídico – tributario, queda extinguida aquella y el deudor liberado.”⁹⁴

Se lo define además como “la entrega de una suma de dinero que efectúa el sujeto pasivo al sujeto activo de la relación jurídica tributaria, que corresponde al objeto de la misma, lo que presupone naturalmente la verificación del acaecimiento del hecho generador del tributo y la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del acreedor tributario.”⁹⁵

José Luis Pérez De Ayala y Eusebio González⁹⁶ problematizan al pago, al manifestar que es un acto jurídico por su efecto de extinguir la obligación; es debido, ya que supone el cumplimiento de una obligación impuesta por la ley, una vez realizado el presupuesto de hecho previsto en la norma; y que no es nunca un negocio jurídico,

⁹² Miguel De Jesús Alvarado Esquivel, La extinción de la deuda tributaria, en *Manual de Derecho Tributario*, Ciudad de Méjico, Editorial Porrúa, 2005, 1ra ed., 257.

⁹³ Luis Corral Guerrero, Extinción y recaudación de la deuda impositiva, en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001, pág. 530.

⁹⁴ Luis María Cazorla Prieto, La extinción y las garantías de la deuda tributaria, en *Derecho Financiero y Tributario*, Navarra, Editorial Thomson Aranzadi, 2006, 7ma ed., pág. 413.

⁹⁵ César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 64.

⁹⁶ Prf. José Luis Pérez De Ayala y Eusebio González, La extinción de la deuda tributaria, en *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, págs. 264 y 265.

porque no es una expresión de una declaración de la voluntad del deudor, pues los efectos y requisitos del pago no dependen de la voluntad del deudor, sino que están establecidos mediante ley. Este criterio lo comparten Carlos Giuliani Fonrouge⁹⁷ y Antonio Jiménez González⁹⁸.

Otros autores “descartan la participación de la voluntad en la extinción por pago de la obligación tributaria, tanto sobre el sujeto pasivo como respecto del sujeto activo pues consideran que el efecto cancelatorio del pago opera aún contra la voluntad del sujeto activo.”⁹⁹

En mi parecer, si es un acto jurídico donde interviene la voluntad tanto del sujeto activo como del pasivo para extinguir la obligación, mas no para establecer las condiciones, requisitos y efectos del pago debido, lo que debe constar por ley. En el sujeto pasivo la voluntad se evidencia, cuando éste concurre a cancelar cumplidamente la obligación tributaria; si es requerido por la administración se evidencia su voluntad cuando dimite bienes o pide facilidades de pago, quizá donde no se observa la voluntad del sujeto pasivo es en un remate, donde por el contrario se evidencia la voluntad del sujeto activo para recaudar el tributo. En relación con sujeto activo, debo manifestar que, en los actuales momentos sería impensable que un sujeto activo o Estado se niegue a recibir un pago, pues como ya se dijo, el Estado necesita obtener recursos económicos para el cumplimiento de sus fines, y si se niega a recibir el pago por concepto de obligaciones tributarias, ¿con qué recursos cumpliría sus fines? Más aún, en los actuales momentos las diferentes administraciones tributarias se empeñan en hacer campañas para que los contribuyentes estén conscientes de la importancia de cumplir con sus

⁹⁷ Carlos Giuliani Fonrouge, Determinación de la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, Vol. I, (...), pág. 488.

⁹⁸ Antonio Jiménez González, *Lecciones de Derecho Tributario*, Méjico, ECASA, 1991, pág. 229.

⁹⁹ José Pedro Montero Traibel, *Derecho Tributario Moderno*, tomo I, Montevideo, FCU, 1980.

obligaciones, demostrando que es su voluntad recaudar los haberes necesarios fijados en la normativa legal.

Como ya lo dijimos, el pago es una obligación debida, y para que éste sea plenamente extintivo de la obligación debe observar los requisitos que se hayan establecido en la ley, que usualmente son: “subjetivos (sujetos hábiles para el pago y cobro), requisitos objetivos (identidad, integridad, e indivisibilidad de la prestación), requisitos formales (modos de pago), y requisitos temporales (tiempo para realizar el pago).”¹⁰⁰

Sobre los sujetos hábiles para el pago y el cobro, se trató ya, en los elementos de la relación jurídica tributaria, por lo que no ahondaremos en el tema.

La identidad, integridad e indivisibilidad de la obligación, hacen relación con que “no se entenderá pagada una deuda, sino cuando completamente se hubiera entregado la cosa, en este caso la cantidad de dinero adeudada, para lo que es necesario que la obligación tributaria haya sido liquidada.”¹⁰¹

Los requisitos temporales se refieren al tiempo en que la obligación tributaria debe ser satisfecha, para lo que la legislación determinará con precisión las fechas o los tiempos en que se deba cancelar la obligación tributaria.

Respecto a los modos y formas de pago tenemos que el “pago puede efectuarse en efectivo (en dinero) o por medio de títulos valores que tengan la naturaleza de órdenes de pago, las cuales pueden presentarse en cheques o en notas de crédito negociables.”¹⁰² Todos éstos deberán encontrarse plenamente fijados en la legislación, pudiendo realizarse “pagos a cuenta, o en cuotas, es decir, cuando el pago se hace por

¹⁰⁰ José Luis Pérez De Ayala y Eusebio González, La extinción de la deuda tributaria, en *Derecho Tributario I*, (...), pág. 265.

¹⁰¹ Prf. José Luis Pérez De Ayala y Eusebio González, La extinción de la deuda tributaria, en *Derecho Tributario I*, (...), pág. 269.

¹⁰² Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 384.

un monto inferior al total del importe de la obligación; pagos fraccionados, en los que se difiere el pago en cuotas mensuales, a los que se agrega un interés específico que sustituye al interés moratorio y finalmente el pago anticipado, que es el que se realiza antes de que la obligación tributaria nazca.”¹⁰³

En mi parecer, las legislaciones tributarias vigentes no deberían contemplar pagos anticipados, pues ellos carecen de toda lógica y violarían las consideraciones doctrinarias respecto a la obligación tributaria; en un Estado de Derecho, solo deberíamos pagar por las obligaciones tributarias que efectivamente hayan ocurrido, y no por las que se espera ocurran, pues éstas pueden llegar a no ocurrir, además de quitar liquidez a una empresa o persona natural que necesita estos recursos para producir. Por otro lado, un pago anticipado no debería ser considerado como un modo de extinción de una obligación tributaria, pues solo lo que previamente ha nacido puede morir, y con un anticipo se intentaría invertir esta ley lógica natural, criterio compartido por Jorge Bravo Cucci¹⁰⁴.

En definitiva, todos los aspectos antes mencionados los debe contemplar la legislación de cada país; y el pago que sea realizado observando todos estos requisitos será plenamente extintivo de la obligación tributaria, según la doctrina antes analizada.

Pero al respecto me surge la siguiente interrogante: ¿realmente el pago realizado por el sujeto pasivo es plenamente extintivo de la obligación tributaria?

Como es común en los Estados actuales, las administraciones tributarias están facultadas para realizar inspecciones, revisiones y determinaciones de las obligaciones tributarias, y si un sujeto pasivo, de buena fe, canceló determinado monto por concepto de obligación tributaria, pero al cabo de dos o tres años la administración encuentra

¹⁰³ Prf. Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 386.

¹⁰⁴ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 386.

diferencias con lo que considera debió haber pagado y se realiza una nueva determinación de la obligación, el sujeto pasivo deberá cancelar no solo el monto de la diferencia, sino los correspondientes interés y multas a los que esté sujeto, por lo que su pago no fue plenamente satisfactorio de la obligación; se podría refutar que ese pago, aunque de buena fe, no contempló todas las disposiciones legales para poder ser plenamente extintivo; pero qué ocurriría en el caso de que la administración tributaria incurra en un error al realizar la nueva determinación, sea un error sobre el monto a pagar o sobre la identidad del sujeto pasivo, en tal caso, por este error el pago bien realizado tampoco fue plenamente extintivo de la obligación, y aunque el sujeto pasivo tiene la posibilidad de defenderse a través de la vía judicial, ello implicaría costos y gastos y por otro lado, se estaría reviviendo a algo que se consideraba extinguido.

Podríamos decir entonces que, quizá el pago no es plenamente extintivo de la obligación tributaria, o solo aquel pago que la administración tributaria considere como tal, pues siempre existe la posibilidad de revisarlo, y revivir a un muerto, que traería consigo intereses, multas y en el peor de los casos, si es revivido por error, costos y gastos tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En conclusión, el pago puede ser extintivo de la obligación tributaria o solo suspensivo, dependiendo de varios factores y aunque el contribuyente realice el pago, queda esa sensación de preocupación mientras discurre el tiempo en que la administración tributaria puede ejercer sus facultades determinadora y de revisión.

Por lo antes expuesto, manifestó que el pago de la obligación tributaria es la entrega de la suma de dinero, que efectúa el sujeto pasivo, los responsables solidarios o sustitutos, o quien la ley determine, al sujeto activo de la obligación tributaria, sea a través de sus oficinas recaudadoras o agencias de recaudación comisionadas para el efecto. Debiendo ser la cantidad adeudada, un valor cierto, es decir, una suma líquida y

exigible, luego de realizar las operaciones necesarias previstas en la norma legal, para la obtención del valor a pagar y siempre que se haya realizado fácticamente el presupuesto previsto en la norma, por lo que no considero los anticipos como extintivos de la obligación tributaria, y siendo solo el pago que cumple con todos los requisitos legales el que extingue la obligación tributaria, siempre que el sujeto activo no se pronuncie en sentido contrario, en uso de sus facultades o por un error sobre el hecho, el cálculo o el sujeto obligado al pago.

1.5.2 La compensación.

Para comprender como ha sido acogida desde el punto de vista doctrinario la compensación, es importante primero anotar sus definiciones, pues ello nos llevará a inferir sus peculiares características. Entre las principales conceptualizaciones tenemos las siguientes:

Es “el modo de extinguir, en cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra.”¹⁰⁵

“La compensación es un modo de extinción de las obligaciones, que implica la existencia previa de dos sujetos que son acreedores y deudores el uno del otro. En ese sentido, la compensación consiste en la minoración de la deuda tributaria en el monto del crédito tributario al que se tiene derecho. El efecto extintivo se producirá ipso iure en el momento en que ambas obligaciones coexistan.”¹⁰⁶

“Es un modo de extinguir la obligación tributaria, los intereses y las sanciones pecuniarias, que se verifica cuando existen dos créditos en forma simultánea, es decir,

¹⁰⁵ José Castán Tobeñas, Derecho Común y Foral, Tomo II, Madrid, 6ta ed., citado por Sergio Francisco De La Garza, *La extinción de la obligación tributaria, en Derecho Financiero Mexicano*, (...), pág. 614.

¹⁰⁶ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 386.

que los dos sujetos de la relación jurídica tributaria resultan recíprocamente acreedor y deudor entre sí por derecho propio.”¹⁰⁷

Se define a la compensación fiscal como “el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las prestaciones tributarias de aquellos deudores tributarios que, por derecho propio, sean acreedores del ente público (...)”¹⁰⁸

Otros autores expresan que “la compensación es un medio extintivo de obligaciones que tiene por objeto evitar los inconvenientes y la falta de pago recíproco, dotando a los sujetos de una garantía, que lo preserva de tales riesgos, así mismo permite evitar los inconvenientes que significa la concurrencia de acreedores, porque se dota a los dos sujetos de un mecanismo que no requiere de la colaboración del otro ni de los demás acreedores de su deudor.”¹⁰⁹

Una conceptualización que aporta elementos significativos al debate nos, dice que “(...) la compensación como medio extintivo de obligaciones tributarias, constituye una técnica jurídica de máxima utilidad que garantiza la eficacia recaudatoria, como fórmula económica y ágil, que beneficia recíprocamente al Estado o ente acreedor del tributo y a los contribuyentes o sujetos obligados.”¹¹⁰

Como podemos analizar, la compensación es un modo extintivo de la obligación, que busca la satisfacción de la misma. Esta ha sido adoptada en muchas legislaciones por varias razones, entre ellas la necesidad de una recaudación eficiente y eficaz, que precautele los intereses tanto del Estado cuando del obligado tributario, en procura de evitar “trámites ociosos e injustos, ya que nada justificaría que se pagara el adeudo y al

¹⁰⁷ César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 117.

¹⁰⁸ Miguel De Jesús Alvarado Esquivel, La extinción de la deuda tributaria, en *Manual de Derecho Tributario*, (...), pág. 267.

¹⁰⁹ G. Ruan y L. Lupini, La compensación tributaria: infracción del art. 46 del Código Orgánico Tributario, en *Libro de Memorias II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1987, pág. 14.

¹¹⁰ Jesús Sol Gil, La compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pág. 1671.

mismo tiempo se cobrara la misma cantidad.”¹¹¹ Además la realización de estos trámites implicaría tiempo, costos y gastos tanto para el sujeto activo como para el obligado tributario, que si se aplica una compensación podrían ser evitados.

Sin embargo, existen posicionamientos que sostienen que la compensación no es factible en el Derecho Tributario porque “i) el Fisco necesita recaudar rápidamente los tributos, ii) los créditos del Estado y el de los particulares son de diferente naturaleza; y, iii) los créditos contra el Estado no son ejecutables.”¹¹²

Considero que en los actuales momentos no podríamos ceñirnos a una postura de este tipo, sino que al contrario se debe propender a facilitar el cobro de tributos, por ser la eficiencia, y eficacia principios que rigen el accionar de los Estados, esta tendencia modernizadora ha sido recogida en el “art. 48 del Modelo de Código Tributario para América Latina, que orienta la admisión de la compensación de oficio o a petición de parte, de los créditos del Fisco por tributos, con los créditos que el sujeto pasivo tenga por el mismo concepto.”¹¹³

Es importante mencionar que para que una compensación pueda darse, esta debe cumplir con ciertos requisitos necesarios, y que éstos, en atención a los principios de legalidad y reserva de ley, deben estar plenamente detallados en la norma legal pertinente de cada país; pero en forma general los requisitos para que obre una compensación son los siguientes:

- a) Que exista un crédito a favor del obligado tributario, ya que no es viable compensar deudas con créditos de distintos obligados tributarios.
- b) Que el crédito no corresponda a periodos prescritos; y,

¹¹¹ Luis Humberto Delgadillo, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa Noriega Editores, 2003, 4ta ed. pág. 127.

¹¹² Jesús Sol Gil, La compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, (...), pág. 1668.

¹¹³ Art. 48 del Modelo de Código Tributario para América Latina, citado por Jesús Sol Gil, La compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, (...), pág. 1668.

Que los créditos provengan de tributos administrados por el mismo órgano.¹¹⁴

Y es necesario aclarar que no todas las obligaciones tributarias pueden ser compensadas, sino solo aquellas que sean simultáneas, homogéneas, líquidas, exigibles y recíprocas, porque deben darse entre los mismos sujetos, siendo obligatoriamente uno de ellos el Estado; deben ser de la misma especie, pues no puede obligarse a ninguno de los sujetos a recibir cosas distintas de las que se debe; deben coexistir ambas obligaciones y estar debidamente cuantificadas o liquidadas y ser de plazo vencido, excluyéndose por tanto, a aquellas obligaciones que estén sometidas a término, condición o que estén prescritas.¹¹⁵

Por lo antes expuesto, me permito afirmar, que no se debería aceptar la compensación de una deuda tributaria con un anticipo, pues en el anticipo la obligación no ha nacido, por lo que se estaría a condición de que ocurra o no; pudiendo operar la compensación con “tributos pagados en exceso o indebidamente, intereses o indemnizaciones que le adeude la Administración tributaria a un contribuyente, siempre que su naturaleza derive del ámbito tributario.”¹¹⁶

Finalmente, cabe señalar que la compensación puede obrar de oficio o a petición de parte, de conformidad con lo que la legislación de cada país señale para el efecto; pero en cualquiera de las dos circunstancias se debería contar con la autorización del obligado tributario, pues puede darse el caso de que se le impute una obligación de pago, por error, o con la que no esté plenamente de acuerdo; por lo que me permito agregar que para que una compensación pueda darse debe existir una obligación que no se encuentre en discusión, desacuerdo o disputa legal, y sería aconsejable que obre,

¹¹⁴ Prf. Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 387.

¹¹⁵ Prf. Jesús Sol Gil, La compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, (...), págs. 1667 y 1668.

¹¹⁶ Jesús Sol Gil, La compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, (...), pág. 1677.

siempre que el obligado tributario se encuentre de acuerdo y debidamente notificado al respecto.

1.5.3 Condonación y remisión.

Para tratar este punto es necesario señalar primero, que existen doctrinarios que entienden a la remisión y a la condonación como sinónimos, entre ellos se encuentran Jorge Bravo Cucci¹¹⁷, Juan Carlos Luqui¹¹⁸ y Miguel De Jesús Alvarado Esquivel¹¹⁹, entre otros; mientras que José Pedro Montero Traibel¹²⁰, Mauricio Marín Elizalde¹²¹ y Andrés Medina Salazar¹²², entre otros, tratan éstos dos términos de manera individual, indicando que en la remisión “en virtud de la ley se permite a los administradores de impuestos nacionales perdonar obligaciones; mientras que la condonación, procede únicamente mediante ley, donde se detalle cada supuesto de condonación”¹²³, sin embargo, ambas figuras jurídicas buscan idéntico fin, que es “dar de baja obligaciones respecto de las cuales el proceso de cobro no será exitoso o de realizarlo resultará más oneroso que el recaudo esperado.”¹²⁴

Tratadistas definen a la remisión como la “renuncia o dispensa que hace el Estado, reservada a la obligación tributaria de carácter sustancial, mientras que la condonación se refiere únicamente a los intereses, multas, recargos y demás sanciones,

¹¹⁷ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 387.

¹¹⁸ Juan Carlos Luqui, *La obligación tributaria*, (...), pág. 370.

¹¹⁹ Miguel De Jesús Alvarado Esquivel, La extinción de la deuda tributaria, en *Manual de Derecho Tributario*, (...), pág. 267.

¹²⁰ José Pedro Montero Traibel, *Derecho Tributario Moderno*, tomo I, Montevideo, FCU, 1980, citado por César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 133.

¹²¹ Mauricio Marín Elizalde, La extinción de las obligaciones tributarias, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) págs. 482 y 483.

¹²² Andrés Medina Salazar, La extinción de la deuda tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, págs. 416 a 425.

¹²³ Prf. Mauricio Marín Elizalde, La extinción de las obligaciones tributarias, en *Curso de Derecho Fiscal*, (...) págs. 482 y 483.

¹²⁴ Andrés Medina Salazar, La extinción de la deuda tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), págs. 416 a 425.

donde para el caso de existir expresa autorización de una ley, la Administración podrá utilizar este modo de extinción.”¹²⁵

En los casos antes mencionados (remisión y condonación) el perdón obra en virtud de una ley, y es el ordenamiento jurídico el que determina los supuestos de perdón y las formas de ejecutarlo, por lo que en mi parecer, y por cuanto persiguen fines idénticos, se puede hablar de remisión, condonación o amnistía como figuras jurídicas de la misma naturaleza, tomando en consideración que si no existiera una ley expresa que permita a la administración perdonar obligaciones tributarias, ésta no podría hacerlo, y si lo hiciera estaría atentando gravemente contra los principios de legalidad, reserva de ley, indisponibilidad del crédito tributario y seguridad jurídica.

Hay autores quienes expresan que “la condonación de tributos solo puede hacerse a título general y nunca particular; porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto. En cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual.”¹²⁶

Pero en mi parecer, cualquier condonación, remisión o amnistía debe obrar solo a título general, aun tratándose de multas, pues el principio de igualdad “exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados en una misma hipótesis y una distinta regulación respecto de los que presentan características desiguales”¹²⁷, sería por tanto, injusto para los demás obligados tributarios y atentatorio contra el principio de igualdad, perdonar una multa a un obligado tributario y no hacerlo con otros que se encuentran en las mismas condiciones; además en el caso de perdón de multas e

¹²⁵ José Pedro Montero Traibel, *Derecho Tributario Moderno*, tomo I, Montevideo, FCU, 1980, pág. 133.

¹²⁶ Sergio Francisco De La Garza, La extinción de la obligación tributaria, en *Derecho Financiero Mexicano*, (...), pág. 619.

¹²⁷ Corte Constitucional Colombiana, Sentencia C- 094/93, M.P. Dr. José Gregorio Hernández, citada por Alfredo Lewin Figueroa, Principios de equidad y de igualdad, en *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Bogotá, Universidad de los Andes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, pág. 71.

intereses, quedaría la sensación de que aquellos que no fueron cumplidos con su colaboración para el sostenimiento del Estado están siendo premiados, en lugar de sancionados, pues ellos, continuaron usando un dinero que no les pertenecía, y que debió ser entregado al Estado en su momento para el sostenimiento del mismo, peor si tomamos en cuenta la depreciación de la moneda, porque aún si pagaran solo el tributo sin intereses ni multas, no pagarían lo que pagó quien si efectuó su colaboración con el Estado a tiempo, pues el poder adquisitivo de la moneda que cancelarían cada uno sería diferente.

Para Jorge Bravo Cucci, “la condonación o remisión de deuda es el acto jurídico por el cual el acreedor renuncia a exigir el pago de lo que se le debe.”¹²⁸

Otros expresan que es “la extinción sin cumplimiento de la totalidad o parte de la deuda tributaria (...) realizada por la Ley directa, o indirectamente, atribuyendo competencias para su realización.”¹²⁹

Se conceptualiza a la compensación como “la extinción total o parcial y sin cumplimiento, de la obligación tributaria y sus accesorios o solo de éstos últimos, que otorga el Estado por virtud de la ley o por medio de autoridades administrativas en ejercicio de las facultades que la ley le otorga y en los casos que ésta señala.”¹³⁰

Pero es necesario puntualizar que, los perdones de obligaciones tributarias no deben ser promulgados de una manera antojadiza, sino que deben ampararse ya sea en razones de fuerza mayor como el caso de catástrofes naturales, o para otorgarle competitividad a una determinado sector que enfrenta una situación adversa de la cual no tiene responsabilidad, o ante la imposibilidad de cumplimiento, pues existen

¹²⁸ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 387.

¹²⁹ Cordero García, citado por Andrés Medina Salazar, La extinción de la deuda tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), pág. 420.

¹³⁰ Miguel De Jesús Alvarado Esquivel, La extinción de la deuda tributaria, en *Manual de Derecho Tributario*, (...), pág. 267.

legislaciones que conminan al pago de un tributo no en dinero, sino en especies, y ante la pérdida de la cosa debida, sin culpa del deudor, el pago se vuelve imposible, ya que la cosa que se debía dejaría de existir¹³¹, cabe recordar que en los pagos en especie, se debe esa cosa y no otra, por ejemplo, si el pago fuera el 10% de la cosecha que obtenga el deudor tributario, y su cosecha debido a situaciones climáticas se pierde en su totalidad, el deudor no debe proveerse de cosecha ajena para cancelar el tributo debido, pues su cosecha se perdió, desapareciendo así la cosa debida.

En mi parecer, una condonación o remisión no debería establecerse por la ineficiencia de un Estado para cobrar las deudas tributarias; tratando con la remisión de multas e intereses lograr un recaudo fácil y con relativa eficacia, pues se estaría provocando un estímulo al incumplimiento.¹³² Además es responsabilidad de los obligados cancelar cumplidamente los tributos, y del Estado propender a un cobro eficaz, en estas condiciones, una remisión no sería el camino adecuado, sino optimizar los sistemas de cobro. Existen circunstancias en las que el Estado debe dar de baja obligaciones tributarias, como la muerte del deudor, sin que exista un sustituto para el pago, pero no deben darse de baja por ineficiencia en el cobro; si se lo hace de ésta forma, se atentaría contra el principio de igualdad, pues determinado tributo lo terminaron pagando unos sí y otros no, no obstante haberse encontrado en las mismas condiciones, y habiendo provocado de la misma manera la realización del hecho generador.

Tanto en la condonación, remisión o amnistías, lo que determinará la forma de aceptar estos medio de extinción de la obligación tributaria, será la legislación vigente de cada país, pues la condonación y remisión operan “solo en virtud de la ley, en la

¹³¹ Prf. Carlos Giuliani Fonrouge, Extinción de la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, Vol. I, (...), págs. 526 y 527.

¹³² Prf. Andrés Medina Salazar, La extinción de la deuda tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), pág. 421.

cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”¹³³, igual criterio sostiene Luis María Cazorla Prieto¹³⁴.

“Además una consecuencia inevitable de poder gravar es la potestad de desgravar”¹³⁵, ya que en derecho las cosas se deshacen de la misma manera en que se hacen.

Cabe la última interrogante en este tema, que versa sobre la indisponibilidad del crédito tributario.

La indisponibilidad del crédito tributario implica que

La administración no puede disponer de los créditos tributarios. Si no está autorizada expresamente no puede condonarlos, aceptar quitas y esperas, someterlos a procedimientos transaccionales, consentir en su reducción, compensarlos, admitir su pago fraccionado y en general dar su anuencia para que se vulnere su integridad. Todo ello porque la administración en el ámbito tributario ha de ejercitar exclusivamente facultades regladas, de ningún modo discrecionales.¹³⁶

Por lo tanto, si la condonación o remisión cumple con los principios de legalidad, reserva de ley e indisponibilidad del crédito tributario y es dictada por razones de fuerza mayor u operatividad en el cobro, en mi parecer es válida, pues en una relación de costo beneficio, debe prevalecer lo que resulte menos oneroso para el Estado, y en ciertas situaciones como catástrofes, o baja en la competitividad de cierto sector por causas de fuerza mayor, es justo que operen, pues en el primer caso, resultaría ilógico que además de la desgracia que deben soportar los habitantes de determinada

¹³³ José Luis Pérez De Ayala y Eusebio González, La extinción de la deuda tributaria, en *Derecho Tributario I*, (...), pág. 275.

¹³⁴ Luis María Cazorla Prieto, La extinción y las garantías de la deuda tributaria, en *Derecho Financiero y Tributario*, (...), pág. 432.

¹³⁵ Carlos Giuliani Fonrouge, El poder de eximir, en *Derecho Financiero*, vol. I, (...), pág. 286.

¹³⁶ José Vicente Troya Jaramillo, Arbitraje en Materia Tributaria, relatoría general, en *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo 2, Quito, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2004, pág. 11.

región, deban preocuparse por sus deudas tributarias; en el segundo caso, se les brindaría a ese sector la oportunidad de tener liquidez para poder producir y volverse nuevamente competitivos; aclarando por supuesto, que es un modo de extinción del que no debe abusarse, utilizarlo periódicamente, o por razones de ineficiencia de la administración tributaria, sino solo en determinadas circunstancias, pues podría generar el efecto contrario al deseado, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de acercarse cumplidamente a pagar sus obligaciones, dejaría que transcurra el tiempo hasta que el Estado dicte una amnistía, condonación o remisión de obligaciones tributarias.

1.5.4 La prescripción.

Jaime Rodrigo Machicao¹³⁷ nos dice que fue en Roma donde surgió esta figura y que se la denominaba *exceptio* o *praescriptio*, porque se originó como una excepción o remedio procesal para detener la reivindicación del propietario del bien que lo había abandonado; era una figura paralela a la *usucapio*, que servía para acceder a la propiedad. En los últimos tiempos del Imperio, Justiniano mejoró los distintos regímenes para adquirir la propiedad por abandono del titular, allí surge la distinción entre la prescripción adquisitiva y la extintiva o liberatoria.

El autor nos aclara, que aunque al parecer se trate de dos figuras jurídicas distintas, en realidad son una sola que encarna dos efectos: el extintivo y el adquisitivo, ya que así como se extingue la acción del verdadero dueño para deducir cualquier reclamación sobre una cosa; se consolida el dominio, del nuevo titular sobre la misma, operando ambas en virtud del transcurso del tiempo.

¹³⁷Prof. Jaime Rodrigo Machicao, *La prescripción de la obligación tributaria*, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, coord. César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, págs. 1645 y 1646.

En el caso del Derecho Tributario, la prescripción de la obligación también contempla estos dos efectos, pues en virtud del tiempo, por un lado se extingue la potestad de la administración, de poder exigirle al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones y por el otro, se consolida el derecho del sujeto pasivo para no cumplir con las obligaciones que debía a la administración, así por ejemplo, en virtud del transcurso del tiempo, se consolida la propiedad del sujeto pasivo respecto del dinero que debía a la administración por concepto de tributos, tasas e intereses, de ser el caso.

“La prescripción constituye un modo de extinción de la deuda tributaria que se produce por el transcurso de cierto tiempo legalmente establecido, unido a la inactividad de la Administración tributaria. Elementos configuradores, por tanto, de la prescripción a la que nos referimos son: el transcurso de cierto tiempo y la pasividad del acreedor tributario.”¹³⁸

Similar criterio formula Miguel De Jesús Alvarado Esquivel¹³⁹

Para César Pérez Novaro, la prescripción “en materia tributaria, es la pérdida del derecho de la Administración al cobro de los tributos, de las sanciones y de los intereses, acaecida por el no uso de dicho derecho durante determinado lapso establecido en la ley, sin que se hubiese interrumpido o suspendido durante su transcurso con alguno de los medios a los que la ley le atribuye ese efecto.”¹⁴⁰

Otros tratadistas afirman que “la prescripción extintiva es un medio en virtud del cual una persona en su carácter de sujeto pasivo de una obligación, obtiene la liberación de la misma, por inacción del sujeto activo, titular del Derecho, durante el lapso previsto por ley.”¹⁴¹

¹³⁸ Luis María Cazorla Prieto, La extinción y las garantías de la deuda tributaria, en *Derecho Financiero y Tributario*, (...), pág. 421.

¹³⁹ Miguel De Jesús Alvarado Esquivel, La extinción de la deuda tributaria, en *Manual de Derecho Tributario*, (...), pág. 260.

¹⁴⁰ César Pérez Novaro, *Modos de extinción de la obligación tributaria*, (...), pág. 139.

¹⁴¹ O. Soler, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005, 2a ed., pág. 279.

Por lo que se deduce que la prescripción surge por la necesidad de otorgarle certeza y seguridad al ordenamiento jurídico¹⁴², ya que resulta inconcebible que una obligación permanezca amenazante indefinidamente sobre un obligado tributario, pues “la razón para acudir al tiempo como un medio auxiliar para clarificar situaciones jurídicas confusas, otorgándoles certeza, no tiene otro fundamento que evitar disputas interminables.”¹⁴³

Pese a lo antes expuesto, Jorge Bravo Cucci afirma que “la prescripción no es una forma de extinción de la obligación tributaria”¹⁴⁴, y sustenta su afirmación en que

La denominada prescripción en materia tributaria, es del tipo extintivo o liberatorio, que consiste en la extinción por el transcurso del tiempo de la acción del acreedor tributario de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria, así como la fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria. Lo que no se extingue es el derecho de crédito, razón por la cual no estamos frente a una forma de extinción de la obligación tributaria.¹⁴⁵

No comparto este criterio, porque de nada serviría ostentar un derecho que no puede ser exigido, un derecho inexigible es estéril, no tendría razón de existir, y en definitiva podríamos razonar que está extinguido.

Puede considerarse que la prescripción favorece a los obligados tributarios negligentes, pues si alcanzan a incurrir en los términos o plazos de prescripción, bien podrían no pagar la obligación tributaria, pero el sentido de la prescripción no es éste, en el fondo lo que procura es proteger al obligado tributario y brindarle seguridad

¹⁴² Sobre la certeza y seguridad jurídica de un ordenamiento jurídico trataremos en el segundo capítulo de la presente investigación.

¹⁴³ Jaime Rodrigo Machicao, *La prescripción de la obligación tributaria*, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (...) pág. 1645.

¹⁴⁴ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...) pág. 390.

¹⁴⁵ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...) pág. 391.

jurídica, evitando la arbitrariedad por parte del Estado, un ejemplo de ello es la protección que se brinda al contribuyente cumplidor pero negligente, que no conserva los comprobantes de pago por mucho tiempo, y al ser requerido por la administración ya no los tiene, en este caso, de no existir la prescripción de la obligación tributaria, debería volver a pagar la obligación que ya pagó, con los correspondientes recargos y multas a las que haya lugar; entonces aunque uno que otro contribuyente incumplido resulte beneficiado, es imprescindible una figura jurídica que asegure la certeza de los derechos.¹⁴⁶

Por otro lado, si pensamos en el contribuyente incumplido o evasor, sería muy arriesgado para él, esperanzarse en cumplir los plazos de prescripción, pues la administración tributaria podría realizarle una determinación en cualquier momento, debiendo entonces cancelar el obligado, intereses y multas, por lo que su mala conducta le traería perjuicios. Se debe por tanto, buscar un accionar eficaz y eficiente de parte de la administración tributaria, en procura de una correcta recaudación de tributos, agilizar los procesos, para que no existan muchas cuentas pendientes de cobro, facilitar a los administrados la comprensión de los tributos y sus correspondientes pagos; pues mientras mejor se cobren los tributos que ya tenemos, nos evitaremos la imposición de nuevas aportaciones, más tributos no implican necesariamente una mayor recaudación, pero una mejor recaudación si implica mayores ingresos para que el Estado pueda cumplir con sus fines.

La prescripción, tal como ha sido acogida en múltiples ordenamientos jurídicos opera tanto “en favor del obligado tributario como en favor del sujeto activo de la obligación, cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las

¹⁴⁶ Prf. Jaime Rodrigo Machicao, *La prescripción de la obligación tributaria*, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (...) pág. 1649.

cantidades pagadas indebidamente o en exceso por conceptos tributarios”¹⁴⁷, en mi parecer los plazos para que opere la prescripción no deberían ser muy largos, considero apropiado cuatro años, tanto para el obligado tributario como para el sujeto activo de la obligación, pues si se suman las multas, los intereses y demás recargos a los que haya lugar, un plazo de prescripción demasiado largo, ocasionaría que la deuda tributaria sea tan alta que se vuelva incobrable, u ocasione la quiebra de un negocio, resultando incluso confiscatoria. Por otro lado, un plazo no muy largo para que opere la prescripción de la obligación tributaria, forzaría a la administración a fortalecer su eficiencia y eficacia en el cobro para que sean pocas las obligaciones que se extingan por la prescripción.

Una observación más que debo realizar al respecto, es que para que opere una justicia en igualdad de condiciones tanto para el obligado tributario, como para el sujeto activo, es que los plazos para la prescripción de la obligación tributaria y para el reclamo de pago indebido y de pago en exceso deben ser siempre los mismos; pues lo contrario implicaría una injusticia; podría ocurrir el supuesto de que, un sujeto pasivo pague indebidamente o en exceso una obligación tributaria por concepto de IVA, y ese mismo ejercicio fiscal olvide pagar su Impuesto a la Renta, si la legislación de aquel país, regula que el plazo para reclamar un pago indebido y un pago en exceso prescribe en tres años, mientras que las obligaciones tributarias prescriben en seis años, y a este obligado tributario, transcurridos cuatro años, del mencionado ejercicio fiscal, le realizan una determinación y encuentran que no ha pagado el impuesto a la renta, indudablemente comenzarían el proceso de cobro, pero él ya no tendría derecho a reclamar lo que indebidamente o en exceso pagó, incluso si quisiera compensar lo que debe por Impuesto a la Renta, con lo que pago en exceso o indebidamente por IVA,

¹⁴⁷ Carlos Giuliani Fonrouge, La extinción de la obligación tributaria, en *Derecho Financiero*, Vol. I, (...), pág. 625.

porque como ya se dijo al tratar la compensación, para poder compensar un crédito éste debe estar plenamente vigente, configurándose una injusticia que afecta al obligado tributario, igual circunstancia de injusticia ocurriría si los plazos de prescripción para reclamar el pago en exceso y el pago indebido son mayores que los plazos de prescripción de la obligación tributaria, afectando la injusticia, en este caso al Estado.

Pese a lo ya tratado, la doctrina no ha llegado a un consenso sobre el objeto de la prescripción; pues tratadistas manifiestan que se refiera a la prescripción de la facultad determinadora, otros afirman que es sobre la acción de cobro y hay quienes sostienen que versa sobre la propia obligación tributaria.¹⁴⁸

Yo me atrevo a afirmar que la prescripción se refiere a la propia obligación tributaria, pues siendo el objeto de la obligación el dar una suma de dinero y el sujeto activo debido al transcurso del tiempo y a su inactividad, pierde el derecho de ser acreedor de esa suma, resultaría ilógico pensar que la obligación continúa vigente, mas no así la acción de cobro; respecto a una prescripción de la facultad determinadora, cabría analizar cada ordenamiento jurídico en particular, pues existen ordenamientos que a la pérdida de la facultad determinadora le configuran como caducidad, con tiempos menores a la prescripción y con su propia regulación, y en éstos casos, aunque ya opere la caducidad respecto de la determinación de una obligación, aún puede ser cobrada porque no se encuentra prescrita, en cuyo caso la prescripción operaría sobre la obligación tributaria propiamente dicha.

Con el análisis antes expuesto, se entendería que el pago de una obligación prescrita debe configurarse como pago indebido, teniendo aquel que realizó el pago el derecho de solicitar su devolución, pues una obligación prescrita, esta extinguida, es decir, es inexistente y por tanto ya no se debe nada por tal concepto, no estoy de

¹⁴⁸ Prf. Jaime Rodrigo Machicao, *La prescripción de la obligación tributaria*, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (...) pág. 1652.

acuerdo con las teorías que manifiestan que esta se convierte en una obligación natural, y por el contrario me sumo a la posición de Gervasio De Posadas Belgrano¹⁴⁹ y José Pedro Montero Traibel¹⁵⁰, que manifiestan que en materia tributaria no existen las obligaciones naturales.

Finalmente, resulta importante subrayar que en el caso de prescribir la obligación sustancial deben prescribir al mismo tiempo los intereses y multas que puedan llegar a fijarse, pues si bien éstos últimos no son accesorios de la obligación principal, como ya dije, no resultaría lógico ni justo que muriendo la obligación que les dio origen, éstos permanezcan vigentes y cobrables.

1.5.5 La confusión.

Históricamente la confusión ha sido considerada como pago ficto o presumido que liberar al deudor, lo que implica una forma de extinción de las obligaciones y también una imposibilidad de ejecutar la obligación.¹⁵¹

La confusión es “(...) un hecho que se produce muy rara vez”¹⁵²; “su nombre se deriva de la confusión que se produce en el Estado, el que asume simultáneamente las calidades de acreedor y de deudor de la obligación tributaria, cuyo concurso hace imposible la subsistencia jurídica de la obligación.”¹⁵³

¹⁴⁹ Gervasio De Posadas Belgrano, citado por César Pérez Novaro, *Modos de extinción de la obligación tributaria*, (...), pág. 143.

¹⁵⁰ José Pedro Montero Traibel, *Derecho Tributario Moderno*, tomo I, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1980.

¹⁵¹ Prf. César Pérez Novaro, *Modos de extinción de la obligación tributaria*, (...), pág. 128.

¹⁵² Gervasio De Posadas Belgrano, citado por César Pérez Novaro, *Modos de extinción de la obligación tributaria*, (...), pág. 127.

¹⁵³ Juan Carlos Peirano Facio, *Impuesto a las Ventas*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1955, pág. 318.

Respecto a las calidades simultáneas de acreedor y deudor, que podría ostentar el Estado, Jorge Bravo Cucci¹⁵⁴, resume que la doctrina se orienta en tres posiciones:

- a) La primera sustenta que siendo el Estado el sujeto activo de la obligación, no puede ser a la vez el sujeto pasivo, pues la obligación exige que los sujetos sean distintos, por tanto, la identidad de sujetos impediría el nacimiento de la obligación tributaria, en palabras de Stampa “nadie puede ser deudor de sí mismo.”¹⁵⁵
- b) La segunda teoría afirma que el Estado si puede ser sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, y que pese a configurarse el hecho generador, la obligación no llega a nacer, en virtud del principio de confusión al que hace relación Lessona¹⁵⁶, y que implica que el Estado ostente las dos calidades antes mencionadas.
- c) La tercera sostiene que el Estado puede ostentar al mismo tiempo la categoría de sujeto activo y la de sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero que la extinción se produce mediante anotaciones contables, sin que sea necesario llegar a su pago, teoría que es defendida por Erminio Scalpi¹⁵⁷.

De las teorías antes expuestas Bravo Cucci¹⁵⁸ propone una tesis de inmunidad parcial impositiva del Estado, pues reconoce una doble dimensión Estatal; su personalidad pública, cuando procura el cumplimiento de los fines para los que ha sido organizado y su personalidad privada cuando actúa ejerciendo su actividad empresarial, en virtud de la cual, si puede calificar como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

¹⁵⁴ Prf. Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), págs. 292 a 295.

¹⁵⁵ Leopoldo Stampa Sánchez, Impuesto sobre sociedades, en *XXVIII Semana de estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1981, pág. 104.

¹⁵⁶ S. Lessona, Inesistencia dell'obbligo del Comune di pagare a se stesso le imposte comunali, en *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1938, págs. 26 a 30, citado por Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 293.

¹⁵⁷ Erminio Scalpi, *La aptitud del Estado para asumir la figura de sujeto pasivo en la relación jurídico impositiva*, Padua, Annali dell' Università di Ferrara, Cedam, 1948.

¹⁵⁸ Prf. Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 296.

En mi parecer, para que nos encontremos hablando respecto a la confusión como modo de extinción de la obligación tributaria, lógicamente ésta debe primero haber nacido, para lo cual el Estado debe poder configurarse, en ciertas circunstancias, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero en éstos casos la obligación se extingue debido al principio de confusión y a que no tendría sentido que el Estado destine recursos para volver a ingresarlos en sus arcas, esto implicaría una pérdida de tiempo y un despilfarro innecesario de recursos, igual criterio pronuncia Washington Lanziano¹⁵⁹.

Por lo tanto, “la confusión es un modo de extinción producido por la coincidencia en una misma persona (Estado) de la condición de acreedor y deudor.”¹⁶⁰

Finalmente, respecto a la confusión, quizá la menos frecuente, son contados los casos en los que podría evidenciarse este modo de extinción de la obligación tributaria, por ejemplo, en el impuesto a la renta sobre ingresos provenientes de herencias legados y donaciones cuando el Estado resulte asignatario de una herencia, de acuerdo con las reglas y orden de sucesión y que determinen la proporción y cuota de su participación en la misma, o el caso de contribuciones especiales de mejoras, relacionadas con inmuebles adquiridos por las municipalidades, por algunos de los modos de adquirir el dominio o de manera forzosa a través de la expropiación o podría darse el caso de la estatización de una empresa privada, en cualquier circunstancia debe transferirse el bien o derecho que origina la obligación tributaria.

Éstos son los modos de extinción de la obligación tributaria más aceptados por la doctrina y que han sido acogidos en las legislaciones de los diferentes países, pero ello no implica que puedan ser los únicos, pues cada país puede considerar otros en virtud de sus propias necesidades y objetivos, por ello, en el siguiente capítulo nos encargaremos

¹⁵⁹ Washington Lanziano, Teoría General de la exención tributaria, pág. 117 y 118, citado por Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 294.

¹⁶⁰ Luis María Cazorla Prieto, La extinción y las garantías de la deuda tributaria, en *Derecho Financiero y Tributario*, (...), pág. 432.

de analizar la obligación tributaria y sus modos de extinción, en la legislación de los Estados pertenecientes a la Comunidad Andina.

CAPÍTULO II.
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA SUSTANCIAL, EN LOS
ORDENAMIENTOS JURÍDICOS DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA
COMUNIDAD ANDINA.

Para lograr una cabal comprensión de la obligación tributaria sustancial, luego de haber analizado sus concepciones doctrinarias, es necesario investigar, cómo esos juicios doctrinarios han sido acogidos en los ordenamientos jurídicos de cada país; para lo cual hemos decidido tomar a los Estados miembros de la CAN, por ser un proceso integrador que a través de sus diferentes decisiones ha buscado armonizar, al menos, determinados tributos, como es el caso del IVA; por tanto y se sigue en esta línea, será necesario buscar los puntos de convergencia y divergencia que nos asisten.

Primero procederemos al análisis de la normativa constitucional concerniente a la obligación tributaria sustancial, en donde evidenciaremos la relevancia de los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica e igualdad entre las partes.

En segundo término, observaremos cómo la normativa interna de cada país, ha comprendido a la obligación tributaria sustancial, realizando un necesario contraste entre las legislaciones de los diferentes países.

Finalmente, nos referiremos a los modos de extinción de la obligación tributaria sustancial que contemplan las diferentes legislaciones, completando de esta manera una exploración que aspira, poner en evidencia varios puntos de discusión respecto al tema tratado y dejar sentadas curiosidades que servirán como luces de futuras investigaciones.

2.1 La obligación tributaria sustancial en la normativa constitucional de los Estados miembros de la Comunidad Andina.

Es deber de todos los habitantes de un determinado país contribuir con el sostenimiento económico de su Estado, ya que la “existencia misma de toda la comunidad política organizada está condicionada a la disponibilidad de recursos para afrontar los gastos que origina el cumplimiento de sus funciones.”¹⁶¹

En tal sentido, el Estado, en virtud de su poder de imperio impone tributos a sus habitantes, para que éstos le entreguen una parte de su riqueza. Al crear los tributos, con todas las implicaciones que conllevan, se crea la relación jurídico tributaria, y por tanto la obligación tributaria sustancial, que es la que nos ocupa.

Este deber de contribuir ha sido acogido favorablemente por las normas supremas de los Estados miembros de la CAN, que lo han fijado como deberes de sus nacionales, sin embargo cabe recalcar, que aún los extranjeros, al realizar la compra de un producto gravado con un impuesto, están contribuyendo al sostenimiento del Estado; si la normativa interna no les faculta para que los tributos pagados les sean devueltos, o cuando aun facultándoles, no realizan el trámite para su devolución.

Observamos así que la Constitución Política del Estado Boliviano fija en el artículo 108 numeral 7, como deber de las bolivianas y los bolivianos el “tributar en proporción a su capacidad económica, conforme con la ley”¹⁶².

La Constitución Política de Colombia, fija, como deber de la persona y del ciudadano, entre otros, “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del

¹⁶¹ José Oswaldo Casás, El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, pág. 228.

¹⁶² Constitución Política del Estado Boliviano, aprobada en el Referéndum Constituyente de enero de 2009, en http://www.economiayfinanzas.gob.bo/index.php?opcion=com_contenido&ver=contenido&id=1399&id_item=446, artículo 108, numeral 7.

Estado dentro de conceptos de justicia y equidad”¹⁶³, lo que indudablemente se transluce en el deber de pagar tributos al Estado.

La Constitución del Ecuador, acoge este criterio al manifestar que son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos “(...) pagar los tributos establecidos por la ley”.¹⁶⁴

La Constitución Política del Perú¹⁶⁵, no hace relación expresa en alguno de sus artículos, sobre el deber de contribuir para el financiamiento del Estado; sin embargo ello no obsta, que así sea, pues solo el hecho de que, en su normativa interna se fijen tributos y se impongan sanciones aplicables a quienes no los cumplen, ya nos indica que es un deber que se debe cumplir.

De los artículos antes mencionados, resalta el hecho de que se debe tributar conforme a la ley y a la justicia; lo que indudablemente nos remite a los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica e igualdad entre las partes, que deben observar los ordenamientos jurídicos para que se pueda hablar de una verdadera justicia. Aunque en el primer capítulo ya se trató respecto a la legalidad y reserva de ley, conviene recordar éstos principios para observar su vigencia en los ordenamientos jurídicos, materia del presente análisis.

¹⁶³ Constitución Política del Estado Colombiano, segunda edición corregida de la Constitución Política de Colombia, publicada en la Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991, en http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991.html, artículo 95, numeral 9.

¹⁶⁴ Constitución de la República del Ecuador del Año 2008, Decreto Legislativo 0, publicada en el Registro Oficial 449 del 20 de octubre del 2008, en <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1&Nombre=CONSTITUCI%C3%93N%20DE%20LA%20REP%C3%94BLICA%20DEL%20ECUADOR%20-%20CRE%20-%20Carta%20Fundamental%20del%20Estado&T=&Opcion=2&Buscar=1&Historico=0>, artículo 83, numeral 15.

¹⁶⁵ Constitución Política del Perú, aprobada en el Referéndum de 1993, promulgada el 29 de diciembre de 1993, publicada el 30 de diciembre del mismo año y vigente desde el 31 de diciembre de 1993, en http://www.web.onpe.gob.pe/modCompendio/html/constitucion%20peruana/constitucion_titulo_3_capitulo4.html

2.1.1 Principio de legalidad en materia tributaria.

En palabras de César Montaña Galarza,

La “legalidad” no solo es un principio, sino también, y antes que eso, constituye un “valor” del Estado Constitucional de Derecho, que para el campo tributario busca asegurar bajo reglas jurídicas claras, la participación democrática en el proceso de imposición (...). Se trata de una institución al servicio del interés común y no solo del individual, que de tener vigencia plena, coadyuvaría para la materialización del amplio abanico de los derechos del actual constitucionalismo nacional (...).

Con la vigencia del principio de legalidad se puede pensar que al “tributo” se le antepone la condición de contar con una ley para incidir en el patrimonio o en la libertad de los administrados, pero una ley adoptada por quien deba hacerlo, y en la forma que deba hacerlo, conforme manda especialmente la Constitución.¹⁶⁶

De conformidad al artículo 6 del Código Tributario de Bolivia, “solo por ley se podrá crear, modificar y suprimir tributos”¹⁶⁷ y para que una ley tributaria observe el principio de legalidad, debe ser creada por la Asamblea Legislativa de Senadores; que es la única con facultad de aprobar y sancionar las leyes que rigen para todo el territorio boliviano, pudiendo además dictarlas, interpretarlas, derogarlas, abrogarlas y modificarlas. Estas leyes serán promulgadas por el Presidente de la República.¹⁶⁸

En Colombia¹⁶⁹, corresponde al Congreso de la República, que está integrado por el Senado y la Cámara de Representantes, reformar la Constitución y hacer las leyes, interpretarlas, reformarlas y derogarlas, además de establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y en las

¹⁶⁶ César Montaña Galarza, El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008, en *Foro Revista de Derecho*, N° 15, (...), pág. 11.

¹⁶⁷ Código Tributario de Bolivia, que es la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, en http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf, artículo 6.

¹⁶⁸ Prf. Constitución Política del Estado Boliviano, artículos 145, 158 numeral 3, 172 numeral 7 y 323 numerales II y III.

¹⁶⁹ Prf. Constitución Política del Estado Colombiano, artículos 114, 150 numerales 1, 2 y 12; 189 y 338.

condiciones que establezca la ley. Correspondiendo al Presidente de la República sancionar y promulgar las leyes, además de velar por su estricto cumplimiento, debiendo ejercer la potestad reglamentaria, mediante la expedición de los decretos, resoluciones y órdenes necesarios para la cumplida ejecución de las leyes. Recordando que en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales.

La Constitución de la República del Ecuador¹⁷⁰ manda que se requerirá ley para crear, modificar o suprimir tributos, siendo la Asamblea Nacional, que es unicameral, quien ejercerá la función legislativa y será la encargada de expedir, codificar, reformar, derogar las leyes, interpretarlas con carácter generalmente obligatorio y crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. Correspondiendo a la Presidenta o Presidente de la República sancionar los proyectos de ley aprobados por la Asamblea Nacional y ordenar su promulgación en el Registro Oficial; además de expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas.

En el caso peruano¹⁷¹, se observa una mayor complejidad en la regulación de este tema, puesto que su Constitución Política establece que corresponde a la cámara única del Congreso de la República, dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes, fijando además que los tributos se crean, modifican, derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley; o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Concerniendo, al igual que en las legislaciones antes tratadas, al Presidente de la República el ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin

¹⁷⁰ Prf. Constitución de la República del Ecuador, artículos 132 numeral 3, 120 numerales 6 y 7, 118, 120 numerales 6 y 7 y 147 numerales 12 y 13.

¹⁷¹ Prf. Constitución Política del Perú, artículos 74, 90, 102 numeral 1 y 118 numeral 8.

transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

Como hemos podido observar, en las Constituciones de todos los Estados miembros de la CAN, se ha precautelado el que los tributos obren a través de una ley, y se ha conferido al Poder Legislativo la facultad creadora de tales leyes, correspondiendo al Presidente de la República su sanción y promulgación. Por lo que, bien se puede afirmar que tales Estados cumplen plenamente con el principio de legalidad.

Las legislaciones constitucionales también prevén otorgarle mayores facultades al Presidente de la República, tanto para la creación de tributos, como para adelantar el cobro de los mismos, en el caso de declararse un estado de excepción o de emergencia, pero en la presente investigación, no trataremos este punto, pues nos alejaría del objetivo principal de análisis.

2.1.2 Principio de reserva de ley.

El principio de reserva de ley, vinculado directamente con el de legalidad, hace relación a que en la ley deben constar “la creación, modificación, exención, cancelación, derogación de tributos y la definición de sus elementos estructurales (...)”.¹⁷²

Cabe aclarar, que pese a que nos encontramos tratando a la obligación tributaria sustancial, contenida en la normativa constitucional, en este apartado, nos vemos en la obligación de remitirnos además a la normativa interna de los Estados miembros de la CAN, pues en ella, se encuentra acogido este principio de muy buena manera.

En Bolivia, el artículo 6 de su Código Tributario determina que

Solo la ley puede:

¹⁷² José Osvaldo Casás, Principios Jurídicos de la tributación, en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, vol. 1, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003, pág. 266.

1. Definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.
2. Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo.
3. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.
4. Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.
5. Establecer los procedimientos jurisdiccionales.
6. Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.
7. Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias, y;
8. Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera.”¹⁷³

Colombia es el único de este grupo de estudio que ha constitucionalizado este principio y determina que

La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos, las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.¹⁷⁴

Perú, al igual que Bolivia y Ecuador, acoge el principio de reserva de ley en su normativa interna, tal es así, que su norma IV del Título Preliminar del Código Tributario establece que

Solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

¹⁷³ Código Tributario de Bolivia, artículo 6.

¹⁷⁴ Constitución Política del Estado Colombiano, artículo 338.

- a) Señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.”¹⁷⁵

Finalmente, Ecuador, respecto a la reserva de ley, decreta que “las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme al Código Tributario.”¹⁷⁶

Queda demostrado de esta manera, que en los ordenamientos jurídicos, los principios de legalidad y reserva de ley son de vital importancia, tal como habíamos afirmado en el primer capítulo de esta investigación. Cada Estado se ha preocupado de que las leyes regulen la mayor parte de elementos del tributo y obligaciones de los sujetos, pues ello les otorga seguridad jurídica, tratando de la mejor manera de eliminar

¹⁷⁵ Código Tributario del Perú, Decreto Supremo N° 135 – 99 – EF, publicado el 19 de agosto de 1999, en [http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/demo/coleccion00000.htm/tomo00005.htm/sumilla00018.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD_tuo_codigotributario](http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/demo/coleccion00000.htm/tomo00005.htm/sumilla00018.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_tuo_codigotributario), norma IV del Título Preliminar.

¹⁷⁶ Código Tributario Ecuatoriano, Codificación 9, publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 38 del 14 de junio de 2005, en <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=24&Nombre=C%3%93DIGO%20TRIBU%20TARIO%20%20C%20Tributario&T=c%3%93B%20digo%20org%3%A1nico%20tributario&Opcion=2&Buscar=1&Historico=0>, artículo 4.

cualquier posible arbitrariedad que pudiera llegar a cometer la administración o el administrado, velando estrictamente por el pleno ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones, similar criterio sostiene Diogo Leite De Campos¹⁷⁷.

2.1.3 Principio de seguridad jurídica.

Como vimos en el apartado anterior, se necesita de leyes claras y bien elaboradas para obtener certeza en el ordenamiento jurídico, entonces cabe preguntarnos ¿por qué es importante para un Estado gozar de seguridad jurídica?

Para contestar esta interrogante comencemos primero definiendo este principio.

La seguridad jurídica es una “(...) condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes pueda causarles perjuicio.”¹⁷⁸ Por tanto, “la seguridad jurídica es un postulado de muy amplia proyección, informador de todo el ordenamiento.”¹⁷⁹

Es la “suma de la certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad”¹⁸⁰

La importancia de este principio en materia tributaria obedece a tres razones:

¹⁷⁷ Diogo Leite De Campos, La buena fe y seguridad jurídica en el Derecho Tributario, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo I, (...), pág. 684.

¹⁷⁸ Jurisprudencia del Tribunal Constitucional de Bolivia. Sentencia Constitucional número 95, del 21 de diciembre del 2001, citada por Jaime Rodrigo Machicao, La prescripción de la obligación tributaria, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (...), pág. 1660.

¹⁷⁹ Jaime Rodrigo Machicao, La prescripción de la obligación tributaria, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (...), pág. 1661.

¹⁸⁰ Tribunal Constitucional Español, citado por Jaime Rodrigo Machicao, La prescripción de la obligación tributaria, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, (...), pág. 1661.

- a) La obligación tributaria es de tipo legal y por tanto ajena a la voluntad de los sujetos pasivos.
- b) La norma tributaria es extensa, compleja y variante, como consecuencia de variaciones económicas, políticas, sociales y de otros tipos.
- c) La actividad administrativa tiende a masificar las relaciones tributarias, lo que podría poner en una situación de desventaja a los sujetos con menor capacidad de aprehensión de las obligaciones y deberes tributarios.¹⁸¹

Por todo ello, es necesario velar porque la norma tributaria regule de forma clara y precisa la mayor parte de elementos de los tributos como deberes y obligaciones de la relación jurídico tributaria, siendo el derecho “el instrumento por excelencia de la seguridad jurídica; debiendo la Administración Tributaria respetar la ley, y el legislador respetar la Constitución, pues no basta con que la administración esté sometida a la ley, sino que es necesario también que la ley esté sometida a la Constitución.”¹⁸²

Por último, cabe recalcar que todos los ordenamientos jurídicos buscan precautelar la seguridad y la certeza en sus leyes; para que todos sepan a qué atenerse y cuáles son las consecuencias de sus actos, pero no por ello, todos los ordenamientos jurídicos han constitucionalizado este principio. Entre los Estados miembros de la CAN, el único que lo ha constitucionalizado de forma individualizada, clara y precisa y lo ha definido, es el Ecuador, que en el artículo 82 lo fija como un “derecho que se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”¹⁸³

¹⁸¹ Prf. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte general*, pág. 108, citado por Jorge Bravo Cucci, El plano de la norma tributaria, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 131 y 132.

¹⁸² Geraldo Ataliba, República e constituição, pág. 142, citado por José Osvaldo Casás, Principios Jurídicos de la Tributación, en *Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, vol. 1, (...)*, pág. 364.

¹⁸³ Constitución de la República del Ecuador, artículo 82.

Sin embargo, los demás países, pese a no haberlo definido en su Constitución como lo hace el Ecuador, y solo mencionarlo, observan su cumplimiento, y aseguran su vigencia al detallar en sus ordenamientos los principios de legalidad y reserva de ley, pues “la seguridad, en su doble manifestación – certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad- ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz.”¹⁸⁴

No puede existir justicia tributaria sin seguridad jurídica y ésta debe ampararse en el respeto a los principios de legalidad y reserva de ley para la imposición de cargas tributarias.

2.1.4 Principio de igualdad entre la administración tributaria y el obligado al cumplimiento de la prestación pecuniaria.

El último principio que vamos a presentar es el de igualdad entre la administración tributaria y el obligado al cumplimiento de la prestación pecuniaria, que se concatena con los antes tratados, lo que no significa que no existan otros, o que éstos sean los únicos que rigen a la relación jurídico tributaria, y más aún al régimen tributario de un país, sin embargo, son los más significativos para comprender la obligación tributaria sustancial.

Señalo primero que este principio, aunque emparentado, difiere del principio de igualdad que orienta los sistemas o regímenes tributarios, y que hace clara alusión a que todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben ser tratados de la

¹⁸⁴ Fernando Sáinz de Bujanda, Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español, en *Hacienda y Derecho III*, Madrid, 1963, pág. 330, citado por José Luis Pérez De Ayala y Eusebio González, Los principios de legalidad y de seguridad jurídica en la esfera tributaria, en *Derecho Tributario I*, (...), pág. 33.

misma manera, y aquellos que se encuentren en condiciones diferentes merecen trato diferente o lo que la doctrina a denominado igualdad horizontal e igualdad vertical.

La igualdad entre la administración tributaria y el obligado a la prestación pecuniaria o principio de igualdad entre las partes, implica que los dos deben someterse a las disposiciones jurídicas pertinentes y que éstas disposiciones no deben otorgar mayores prerrogativas a unos en menoscabo de los derechos de otros.

El principio de igualdad entre las partes no podría actuar si una legislación no acogiera el principio de separación y equilibrio de poderes y funciones legislativa, administrativa y judicial, pues éste busca garantiza los derechos individuales mediante un funcionamiento orgánico, independiente y equilibrado de los tres poderes.¹⁸⁵

Por tanto, se entiende que “(...) las obligaciones y las prohibiciones tienen que ser impuestas por la ley; que éstas deben ser ejecutadas por un órgano independiente del legislativo y que los conflictos a que diere lugar la aplicación del derecho, deben ser resueltos por órganos especializados e independientes del legislador y del administrador.”¹⁸⁶

En tal sentido, el principio de igualdad entre las partes, dentro de la relación jurídico tributaria implica que el “Estado acreedor de la obligación y el contribuyente deudor están, igualmente, sometidos a la ley y a la jurisdicción, por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa.”¹⁸⁷

Vemos así que todos los principios que hemos tratado concatenan perfectamente y garantizan que la relación jurídico tributaria y la obligación sustancial, no atenten

¹⁸⁵ Prf. Ramón Valdés Costa, El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal, en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2010, pág. 65.

¹⁸⁶ Ramón Valdés Costa, El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal, en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, (...), pág. 65.

¹⁸⁷ José Osvaldo Casás, Principios Jurídicos de la Tributación, en *Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, vol. 1*, (...), pág. 305.

contra los derechos de los obligados tributarios, ni tampoco implique una afectación para el Estado.

En la actualidad, casi todos los ordenamientos jurídicos contemplan en sus Cartas Magnas la consolidación del principio de separación de poderes, incluidos por supuesto los Estados miembros de la CAN. No respetar este principio implicaría que no existe justicia y mucho menos justicia tributaria.

2.1.5 Poder tributario de los organismos autónomos descentralizados.

Una duda más que nos plantean las Constituciones de los Estados miembros de la CAN, es ¿qué grado de poder tributario ostentan los gobiernos autónomos descentralizados?

Para entenderlo conviene primero señalar que Bolivia¹⁸⁸, Colombia¹⁸⁹, Ecuador¹⁹⁰ y Perú¹⁹¹ se han constituido en Estados unitarios, descentralizados y con autonomías de sus entidades territoriales.

Para que una autonomía pueda ser efectiva se necesita que abarque los aspectos “políticos, administrativos y financieros”¹⁹², y por tanto, requiere la asignación de

¹⁸⁸ Constitución Política del Estado Boliviano, artículo 1, cuyo texto dice “Bolivia se constituye en un Estado Unitario Social de Derecho Plurinacional Comunitario, libre, independiente, soberano, democrático, intercultural, descentralizado y con autonomías. Bolivia se funda en la pluralidad y el pluralismo político, económico, jurídico, cultural y lingüístico, dentro del proceso integrador del país.”

¹⁸⁹ Constitución Política del Estado Colombiano, artículo 1, cuyo texto dice “Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.”

¹⁹⁰ Constitución de la República del Ecuador, artículo 1, cuyo texto dice “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.”

¹⁹¹ Constitución Política del Perú, artículo 43, cuyo texto dice “La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El Estado es uno e indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes.”

¹⁹² Juan Carlos Mogrovejo, El poder tributario municipal, en *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Serie Magíster N° 97, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Ediciones Abya – Yala, Corporación Editora Nacional, 2010, pág. 46.

recursos, la obtención de recursos propios o ambas, para poder cumplir con los fines propuestos; así lo han acogido las Constituciones de los países miembros de la CAN, que han otorgado a sus gobiernos autónomos la asignación de recursos y la facultad para crear gravámenes en su beneficio, al respecto evidenciamos que:

En Bolivia¹⁹³, se considera una competencia compartida entre el nivel central del Estado y las entidades territoriales autónomas, la regulación para la creación y/o modificación de impuestos de dominio exclusivo de los gobiernos autónomos, mientras que es una competencia privativa del nivel central del Estado la creación de impuestos nacionales, tasas y contribuciones especiales de dominio tributario del nivel central del Estado. Se consideran competencias exclusivas de los gobiernos departamentales autónomos, en su jurisdicción, la creación y administración de impuestos de carácter departamental, cuyos hechos impositivos no sean análogos a los impuestos nacionales o municipales; y la creación y administración de tasas y contribuciones especiales de carácter departamental; mientras que se consideran competencias exclusivas de los gobiernos municipales autónomos, en su jurisdicción: la creación y administración de impuestos de carácter municipal, cuyos hechos impositivos no sean análogos a los impuestos nacionales o departamentales; la creación y administración de tasas, patentes a la actividad económica y contribuciones especiales de carácter municipal; y, la aprobación de las tasas por servicios básicos que correspondan en su jurisdicción. Las tasas o patentes municipales, se crearán, modificarán, exencionarán, condonarán y suprimirán mediante Ordenanza Municipal aprobada por el Honorable Senado Nacional.

Ciertamente en Bolivia podemos observar un sistema tributario complejo, que resulta de su división territorial en “departamentos, provincias, municipios y territorios

¹⁹³ Constitución Política del Estado Boliviano, artículos: 299 numeral 7; 298 numeral 19; 300 numerales 22 y 23; 302 numerales 19, 20 y artículo 40; Código Tributario de Bolivia, artículo 6 numeral II.

indígena originario campesinos”¹⁹⁴, lo que complejiza aún más su sistema tributario, pues “las autonomías indígena originario campesinas gozarán de competencia exclusiva para crear y administrar tasas, patentes y contribuciones especiales en el ámbito de su jurisdicción de acuerdo con la Ley, y administrar los impuestos de su competencia en el ámbito de su jurisdicción.”¹⁹⁵

Colombia¹⁹⁶, de forma similar a Bolivia, se encuentra dividida territorialmente en departamentos, distritos, municipios y territorios indígenas, que se denominan entidades territoriales, y que gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley; pudiendo, entre otras atribuciones, las asambleas departamentales y los consejos distritales y municipales, administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Pudiendo incluso, la ley, darles el carácter de entidades territoriales a las regiones y provincias que se constituyan en los términos de la Constitución y de la ley, en cuya circunstancia podrán sus concejos establecer tributos para el cumplimiento de sus fines. Notamos que se observa igual complejidad en el sistema tributario, como vimos en Bolivia.

El Ecuador¹⁹⁷ se organiza territorialmente en regiones, provincias, cantones y parroquias rurales, contando además con los regímenes especiales que son los distritos metropolitanos autónomos, la provincia de Galápagos y las circunscripciones territoriales indígenas y pluriculturales; sin embargo solo los consejos de: las regiones, provincias y cantones gozan de poder tributario; y en el caso de que se creen regímenes especiales, sus consejos asumirán las competencias de los consejos municipales y

¹⁹⁴ Constitución Política del Estado Boliviano, artículo 269.

¹⁹⁵ Constitución Política del Estado Boliviano, artículos: 304 numerales 12 y 13 y artículo 338.

¹⁹⁶ Constitución Política del Estado Colombiano, artículos: 286, 287 numeral 3 y artículo 300.

¹⁹⁷ Constitución de la República del Ecuador, artículos: 238, 242, 261, 264 numeral 5, 266 y artículo 301; Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 303, del 19 de octubre del 2010, artículos: 34 literales c y d, 47 literales b y f, 57 literal c, 87 literales b y c y artículo 99.

provinciales, debiendo los niveles de gobierno correspondientes dejar de existir en la circunscripción que se hayan creado los regímenes especiales.

En el caso ecuatoriano únicamente mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos y exclusivamente mediante ordenanzas emitidas por el consejo regional, consejo provincial, consejo municipal, consejo metropolitano y consejos de los regímenes especiales se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas, tarifas y contribuciones, en el caso de las regiones, provincias, cantones, distritos metropolitanos y regímenes especiales respectivamente. Además en los casos de los gobiernos autónomos descentralizados, antes mencionados, a través de ordenanzas también se podrá regular la aplicación de tributos previstos en la ley a favor del gobierno respectivo.

El territorio de la República del Perú¹⁹⁸ está integrado por regiones, departamentos, provincias y distritos, siendo el ámbito del nivel regional de gobierno, las regiones y departamentos; el ámbito del nivel local de gobierno las provincias, distritos y los centros poblados, sin que la capital de la República integre ninguna región. En este caso, el poder legislativo puede crear impuestos que rijan para toda la población y los Gobiernos Regionales y Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley; debiendo además administrar los tributos creados a favor de sus respectivos gobiernos. Señalando que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Lo que nos hace notar que al igual que el Ecuador, el Perú fija a los

¹⁹⁸ Constitución Política del Perú, artículos 74, 189, 193 numeral 3, 195 numeral 4, 196 numerales 2 y 3 y 198.

impuestos como de competencia exclusiva del poder legislativo central, mientras deja la creación, exoneración, extinción y regulación de tasas, contribuciones y otros para sus gobiernos regionales y locales, creando el legislativo central a través de leyes impuestos en favor de los gobiernos regionales o locales, sobre los que tendrán el poder de determinarlos y cobrarlos, pues necesitan recursos para el cumplimiento de sus fines.

Pero basándose en los artículos antes mencionados ¿podríamos decir que se les concede a las entidades autónomas descentralizadas con poder tributario, llámense éstas departamentos, provincias, municipios o autonomías indígenas originario campesinas, distritos, territorios indígenas, gobiernos regionales o locales, las más amplias atribuciones para regular las obligaciones tributarias, de las cuales son sujetos activos?

Conviene para el efecto citar las tres tesis que César Pérez Novaro¹⁹⁹ detalla en su trabajo sobre el tema:

- a) Tesis negativa.- Considera que la Constitución les otorga a las entidades autónomas descentralizadas facultades para decretar, crear, fijar, administrar y derogar tributos, dentro de los límites legales y constitucionales, sin que ello implique que puedan regular los aspectos generales de las obligaciones como sus formas de extinción. Esta tesis fue expuesta originalmente por Enrique Soyagués Laso²⁰⁰ y posteriormente sostenida por Nelly Valdés²⁰¹, Juan Carlos Peirano Facio²⁰², Ramón Valdés Costa²⁰³, quien en un primer momento se expresó en sentido contrario y César Pérez Novaro²⁰⁴.

¹⁹⁹ Prf. César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), págs. 49 a 54.

²⁰⁰ Enrique Soyagués Laso, Mesa Redonda sobre cuestiones de Derecho Tributario Departamental, en *Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario N° 6*, 1955, pág. 61.

²⁰¹ Nelly Valdés, Prescripción de Tributos y sanciones, en *Revista Tributaria N° 140*, 1997, págs. 618 a 620.

²⁰² Juan Carlos Peirano Facio, El Código Tributario: Antecedentes y legislación posterior. Aplicabilidad a los tributos departamentales, en *Revista Tributaria N° 158*, 2000, págs. 567 y 568.

²⁰³ Ramón Valdés Costa, *Introducción al Derecho Financiero y al Derecho Tributario*, Homenaje al Profesor Valdés Costa, Montevideo, Universidad de Montevideo, Facultad de Derecho, 1999, pág. 33.

²⁰⁴ César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, (...), pág. 53.

- b) Tesis tradicional o positiva.- Sostiene que las entidades autónomas descentralizadas pueden crear tributos y estructurarlos en todos y cada uno de sus aspectos incluyendo los modos de extinción, pues existe una identidad de naturaleza entre la potestad tributaria nacional y la de las entidades autónomas. Estas afirmaciones fueron formuladas por Addy Mazz²⁰⁵ y José Bordoli²⁰⁶.
- c) Tesis ecléctica.- Reconoce las facultades conferidas al legislador nacional, con relación a la potestad tributaria, pero en respuesta a las necesidades de las entidades territoriales autónomas, reconoce a sus legisladores facultades para suplir e incluso alterar el articulado de la norma legal donde se contemple un tributo, incluyendo por supuesto la facultad para regular los modos de extinción de la obligación tributaria. El principal exponente de esta tesis es Gustavo Rodríguez Villalba²⁰⁷.

En nuestra opinión, y trasladando las reflexiones doctrinarias de las tres tesis propuestas, a la normativa de los países materia de análisis, cabe manifestar que en el caso de tasas, tarifas, contribuciones especiales, patentes y demás figuras tributarias, cuya creación pertenece de forma exclusiva a las entidades autónomas descentralizadas, indudablemente que toda su regulación, desde la creación, hasta los modos de extinción deben obedecer a la regulación del poder legislativo de las entidades autónomas descentralizadas, un claro ejemplo de ello es el artículo 294 de la Constitución Política del Colombia, que fija: “la ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales

²⁰⁵ Addy Mazz, *La contribución inmobiliaria*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998, pág. 120.

²⁰⁶ José Bordoli, La jurisprudencia, la doctrina y la legislación en materia de tasas y precios, en *Revista Tributaria N° 167*, 2002, pág. 184.

²⁰⁷ Gustavo Rodríguez Villalba, La potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998, págs. 72, 81 y 82.

(..) ²⁰⁸, ello nos muestra claramente que ni aún la ley, siendo superior jerárquicamente a las ordenanzas de las entidades territoriales puede inmiscuirse en la regulación de tributos que son creados por las entidades autónomas descentralizadas, correspondiéndoles por tanto a aquellas, la regulación absoluta de todos los aspectos que conciernen a los tributos que les pertenecen.

Algo diferente ocurre si hablamos de los tributos o impuestos (en el caso ecuatoriano y peruano) que son creados por el legislador nacional, en favor de las entidades autónomas descentralizadas, y sobre los que aquellas, tienen poder para administrarlos, reglamentarlos e instrumentalizarlos, pero observando las disposiciones y límites constitucionales y legales pertinentes. En este caso, en mi parecer, las entidades autónomas descentralizadas no pueden crear un modo de extinción de la obligación tributaria sustancial, que no haya sido previsto por el legislador nacional, e incluso, en ninguna circunstancia podrían fijar una admitía, remisión o condonación porque como ya lo dijimos en el primer capítulo, éstas únicamente pueden obrar en ley.

Más aún si los tributos obran en ley, ninguna norma de menor jerarquía podría alterarlos o modificarlos, ni aún con pretexto de interpretar la norma. Tampoco podrían establecer sujetos pasivos distintos de los que la norma creadora haya determinado, ni fijar tarifas, bases imponibles o hechos imponibles que la norma que dictó el legislador nacional no prevea, salvo que en la misma norma se les atribuya dicha facultad, pero siempre deberán hacerlo dentro de los límites que le impongan su Constitución y sus leyes específicas, lo contrario implicaría atentar contra los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica e igualdad entre las partes, que como vimos, son indispensables para que exista una justicia real y confianza en el ordenamiento jurídico, lo que nos lleva a ser verdaderos Estados de Derecho.

²⁰⁸ Constitución Política del Estado Colombiano, artículo 294.

Sabemos que el tema aquí planteado daría lugar a una discusión más profunda, que brinde elementos diversos de opinión, sin embargo para los fines de la presente investigación son suficientes las reflexiones formuladas, si alguien quisiera profundizar respecto al tema, me permito recomendar a los tratadistas César Montaña Galarza²⁰⁹ y Juan Carlos Mogrovejo²¹⁰, quienes realizan un análisis profundo del tema.

2.2 La obligación tributaria sustancial, en la normativa interna de los Estados miembros de la Comunidad Andina.

2.2.1 Definición y naturaleza de la obligación jurídico tributaria.

El primer punto que es necesario analizar, respecto a la obligación tributaria sustancial, en la normativa interna de los Estados miembros de la Comunidad Andina, es la forma en que la han definido, pues de ello podemos colegir los elementos indispensables para su configuración. Así tenemos que Bolivia la considera como “(...) un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”²¹¹

El Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales de Colombia, no nos brinda una definición propiamente dicha de lo que es la obligación tributaria, pero en el artículo 1, aporta elementos que ayudan a comprender su origen, pues determina que: “La obligación tributaria sustancial se

²⁰⁹ César Montaña Galarza, *Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador*, en http://www.iedt.org.ec/index.php?option=com_docman&Itemid=115; Relatoría General del Tema III, de las XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, IEDT, 2010.

²¹⁰ Juan Carlos Mogrovejo, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Serie Magíster N° 97, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Ediciones Abya – Yala, Corporación Editora Nacional, 2010.

²¹¹ Código Tributario de Bolivia, artículo 13.

origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.”²¹²

El Código Orgánico Tributario del Ecuador define a la obligación tributaria como “el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley”²¹³

La legislación peruana también nos brinda una acertada definición de la obligación tributaria, al expresar que “la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.”²¹⁴

Como se observa en las definiciones consignadas, éstas han acogido los postulados que la doctrina fija para entender a una obligación tributaria y que fueron detallados en el primer capítulo; constituyéndose la obligación tributaria, en las legislaciones de los países miembros de la CAN, como una obligación de carácter público, personal, legal, de derecho y de carácter tributario por el destino que se le da a los recursos obtenidos a través de su cobro.

2.2.2 El nacimiento de la obligación jurídico tributaria y su exigibilidad.

²¹² Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales del Estado Colombiano, Decreto 624, del 30 de marzo de 1989, publicado en el Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989, en http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario.html, en adelante Estatuto Tributario de Colombia, artículo 1.

²¹³ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 15.

²¹⁴ Código Tributario del Perú, artículo 1.

En las leyes tributarias de los Estados miembros de la CAN, se ve reflejada la afirmación que sostuve en el primer capítulo, sobre que la obligación tributaria atraviesa por cuatro momentos a saber: creación, nacimiento, exigibilidad y extinción; pues ninguna de las normas de los cuatro países determina que la obligación nace cuando se crea la ley, sino que nace cuando se realiza el hecho generador previsto en la norma para la configuración del tributo, por tanto se crea en la ley.

Así, Bolivia determina que “el acaecimiento del hecho generador origina el nacimiento de la obligación tributaria.”²¹⁵

El Estatuto Tributario de Colombia dicta que “la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.”²¹⁶

Ecuador, en concordancia con los ordenamientos jurídicos antes mencionados, establece que “la obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.”²¹⁷

Perú de igual manera determina que “La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.”²¹⁸

De los cuatro países que estamos analizando, solo Ecuador y Perú destinan un artículo específico para tratar sobre la exigibilidad de la obligación tributaria, y lo hacen de la siguiente manera:

Para la legislación tributaria ecuatoriana, la obligación tributaria será exigible

(...) a partir de la fecha que la ley señale para el efecto, y a falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

²¹⁵ Código Tributario de Bolivia, artículo 16.

²¹⁶ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 1 del título preliminar.

²¹⁷ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 18.

²¹⁸ Código Tributario del Perú, artículo 2.

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.”²¹⁹

En el caso de la legislación tributaria peruana, la obligación tributaria será exigible

1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación. Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29 del Código Tributario Peruano²²⁰, o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.

2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.²²¹

Lo antes dicho no implica que las legislaciones internas de Bolivia y Colombia no determinen el momento en que las obligaciones tributarias se vuelven exigibles, solo que no contemplan un articulado general al respecto, pero determinan en cada tributo específico desde cuándo será exigible. Ecuador y Perú también realizan esta regulación

²¹⁹ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 19.

²²⁰ Código Tributario del Perú, artículo 29, “Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.

b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente.

c) Los tributos que incidan en hechos imponderables de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.

d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.

e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.”

²²¹ Código Tributario del Perú, artículo 3.

específica pero además incluyen un articulado general; en todas las circunstancias, el momento de exigibilidad de una obligación debe constar en la ley, para cumplir con los principios de legalidad, reserva de ley y seguridad jurídica.

2.2.3 Elementos de la obligación tributaria sustancial.

Tal como lo habíamos analizado en el primer capítulo, existen elementos esenciales sin los cuales no se puede configurar efectivamente una obligación tributaria, ellos son:

- a) El hecho imponible.
- b) El sujeto activo de la obligación tributaria.
- c) El sujeto pasivo de la obligación tributaria (quien debe realizar el pago).
- d) El objeto de la obligación.

Existiendo además, otros elementos comunes a todos los tributos, que hacen que se pueda determinar con precisión el importe de la obligación a ser satisfecha, éstos son: la base imponible, las alícuotas para fijar el monto del tributo y los casos de exención.

Ya habíamos analizado estos tópicos desde un punto de vista doctrinario, pero es prudente ahora, comprender como han sido acogidos en la normativa interna de cada Estado miembro de la CAN.

2.2.3.1 El hecho imponible.

Conviene para el tratamiento de este tema recordar que “en el fondo todos están de acuerdo en que se trata de la situación considerada en la Ley como el supuesto que

en caso de acontecer en el mundo real da nacimiento al deber de pagar el tributo.”²²² Así lo entendieron también las legislaciones de Ecuador y Bolivia que lo definieron de los modos siguientes:

Ecuador: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”²²³ Por otra parte, su legislación no solo se conformó con su definición, sino que además detallo que:

Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.²²⁴

Todo ello, para evitar que se disfracen unos actos jurídicos por otros o unas situaciones económicas por otras, pues de no prever estos supuestos, los obligados tributarios utilizarían argucias para no incurrir en los hechos imponibles fijados en las normas tributarias.

Para Bolivia el “hecho generador o imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica expresamente establecido por Ley para configurar cada tributo, cuyo acaecimiento origina el nacimiento de la obligación tributaria.”²²⁵

²²² Humberto Medrano Cornejo, Hecho imponible y objeto del tributo, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (en homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I, (...), pág. 98.

²²³ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 16.

²²⁴ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 17.

²²⁵ Código Tributario de Bolivia, artículo 16.

Pero al igual que Ecuador, Bolivia no se bastó solo con definir al hecho imponible, sino que además fijó las siguientes normas para que ocurra su perfeccionamiento:

Se considera ocurrido el hecho generador y existentes sus resultados:

1. En las situaciones de hecho, desde el momento en que se hayan completado o realizado las circunstancias materiales previstas por Ley.
2. En las situaciones de derecho, desde el momento en que están definitivamente constituidas de conformidad con la norma legal aplicable.

En los actos jurídicos sujetos a condición contractual, si las normas jurídicas tributarias especiales no disponen lo contrario:

1. En el momento de su celebración, si la condición fuera resolutoria.
2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva.²²⁶

En el caso colombiano no se ha podido encontrar una definición de hecho generador en su normativa interna, por lo que cabe citar a Mauricio Marín Elizalde, quien se refiere a este particular expresando que “(...) ni en la legislación colombiana, ni tampoco en la doctrina y jurisprudencia está claramente delimitada la figura del hecho generador con el rigor jurídico necesario (...)”²²⁷.

Pese a ello, tratadistas colombianos definen al hecho generador como “(...) una creación normativa, para la que se toma un objeto de la realidad y, a partir de él, se describen situaciones cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria”²²⁸.

²²⁶ Código Tributario de Bolivia, artículos 17 y 18.

²²⁷ Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), pág. 310.

²²⁸ Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), pág. 312.

Al igual que en Colombia, en Perú tampoco se ha encontrado una definición de hecho generador contemplada en la normativa tributaria interna, sin embargo Jorge Bravo Cucci, lo define como “(...) un hecho concreto acaecido en el mundo fenomenológico, que es juridizado por la incidencia de una norma jurídica.”²²⁹

Resulta en mi criterio criticable, que la normativa interna de Colombia y Perú no contemplen una definición del hecho imponible, pues ello nos ayuda a tener certeza sobre la obligación tributaria, además así lo exigen los principios de legalidad y reserva de ley. Me sumo en relación con este tema, a la siguiente afirmación: “De una ley o reglamento bien redactados depende mucho que la obligación sea cumplida regular y tranquilamente, sin lagunas, obscuridades, vacilaciones, excesos o condescendencias.”²³⁰

Aunque la norma tributaria, suele ser un tanto compleja de entender para quien no tenga ciertos conocimientos teóricos, es por ello, que las administraciones deben realizar campañas de difusión en lenguaje sencillo y comprensible para todos los niveles educativos.

2.2.3.2 El sujeto activo de la obligación tributaria sustancial.

El sujeto activo de la obligación tributaria sustancial siempre será el Estado en sus diversas manifestaciones, así se observa que para Bolivia

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado, cuyas facultades de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución y otras establecidas en la ley, son ejercidas por la Administración

²²⁹ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 307.

²³⁰ Juan Carlos Luqui, El vínculo legal, en *La obligación tributaria*, (...), pág. 43.

Tributaria nacional, departamental y municipal dispuestas por Ley. Estas facultades constituyen actividades inherentes al Estado. Pudiendo las actividades mencionadas, ser otorgadas en concesión a empresas o sociedades privadas.²³¹

En Colombia el artículo 338 de la Constitución fija que “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”²³²

Algunos autores colombianos nos aclaran que

(...) la determinación del sujeto activo podrá faltar en la regulación de un tributo y no por ello devendría en inconstitucional, ya que existe una norma que asigna la posición activa a la DIAN en todos los tributos en que no se identifique a la administración tributaria. Así mismo, la carencia del sujeto activo no pondría en riesgo los principios de certeza y preterdeterminación del tributo, seguridad jurídica y reserva de ley.²³³

Un punto más que tocan estos autores y que es importante señalar, es que aunque usualmente el Estado es la parte activa acreedora del tributo, esto no siempre es así, pues en los supuestos de devoluciones y compensaciones, el Estado se convierte en deudor frente al particular²³⁴, y esto llegaría a ocurrir en todas las legislaciones que contemplen supuestos de devoluciones o compensaciones.

²³¹ Código Tributario de Bolivia, artículo 21 de la sección III, subsección I.

²³² Constitución Política del Estado Colombiano, artículo 338.

²³³ Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango, Los sujetos de la relación jurídico tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), pág. 336.

²³⁴ Prf. Mauricio Marín Elizalde y José Manuel Castro Arango, Los sujetos de la relación jurídico tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), pág. 335.

Ecuador nos brinda una definición sucinta respecto al sujeto activo, pero no por ello descalificable; se dice que el “sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”²³⁵

Se utiliza el calificativo de ente público, para que la definición contenga tanto al Estado en cuanto a su poder tributario nacional, como regional, provincial y seccional.

Perú denomina al sujeto activo de la obligación tributaria sustancial como acreedor tributario, y lo define como “aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.”²³⁶

“El sujeto puede no estar determinado pero, necesariamente tiene que ser determinable. Se tiene que tener la manera para determinar al sujeto, pues si el sujeto no es determinable no existe. Por tanto, no se puede hablar de una indeterminación absoluta”²³⁷

Sería deseable que en todas las circunstancias, la normativa tributaria establezca de forma expresa quien es el sujeto activo, pues así se evitarían posibles confusiones.

2.2.3.3 El sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial.

Hablar sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial es siempre más complejo que hablar sobre el sujeto activo, ello principalmente porque existe una pluralidad de los mismos.

²³⁵ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 23.

²³⁶ Código Tributario del Perú, artículo 4.

²³⁷ Jorge Bravo Cucci, El plano de los efectos de la incidencia, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, (...), pág. 329.

Vemos así que en Bolivia²³⁸ se conceptualiza como sujeto pasivo al contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas en el Código Tributario y en las Leyes pertinentes.

Al sujeto pasivo se lo clasifica en:

1. Contribuyentes.- Es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria y son: personas naturales, personas jurídicas, herencias yacentes, comunidad de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.

2. Sustituto.- Persona natural o jurídica que cumple las obligaciones tributarias, formales o materiales del contribuyente en virtud de la ley. A su vez a los sustitutos se los clasifica en:

a) Agentes de percepción.- Son quienes tienen la obligación de percibir el tributo y son los únicos responsables ante el Fisco por el importe percibido, considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe.

b) Agentes de retención.- Son los obligados a retener el tributo. Constituyéndose en los únicos responsables ante el Fisco por el importe retenido, considerándose extinguida la deuda para el sujeto pasivo por dicho importe. Además son responsables ante el contribuyente por las retenciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

3. Terceros responsables.- Son las personas que sin tener el carácter de sujeto pasivo deben, por mandato expreso del Código Tributario o disposiciones legales, cumplir las obligaciones atribuidas a aquel.

²³⁸ Prf. Código Tributario de Bolivia, artículos 22 al 25 y 27 al 29 de la Sección Tercera, Subsección II.

Este carácter se asume por la administración de patrimonio ajeno o por la sucesión de obligaciones como efecto de la transmisión gratuita u onerosa de bienes.

En Colombia²³⁹, se observa una conceptualización un tanto similar a Bolivia, pero más breve, pues simplemente se determina que los sujetos pasivos son:

- a) Contribuyentes.- Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.
- b) Responsables.- Son quienes sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley, como los herederos y legatarios, los socios de sociedades disueltas, las sociedades absorbentes, las subordinadas, y en general los terceros que se comprometan a cancelar las obligaciones del deudor.

Para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable.

Estas concisas disposiciones obedecen a que el 338 de su Constitución fija que “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.”²⁴⁰

En la legislación ecuatoriana²⁴¹ se determina que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria. Se clasifica en:

1. 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.

²³⁹ Estatuto Tributario de Colombia, artículos 2,3, 4, 792 y 793.

²⁴⁰ Constitución Política del Estado Colombiano, artículo 338.

²⁴¹ Prf. Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículos 24 a 29.

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

Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable.

Los responsables se clasifican en:

a) Responsables por representación.- Son quienes ejercen la representación o tutela legal de las personas naturales, jurídicas, entes colectivos que carecen de personalidad jurídica, y en general todos aquellos que tengan la representación, administración y disposición de bienes de sus representados.

b) Responsable como adquirente o sucesor.- Son los adquirentes de bienes raíces, de negocios o empresas, las sociedades que sustituyan a otras, los sucesores a título universal, los donatarios y los sucesores a título singular, por las obligaciones tributarias atinentes a los bienes adquiridos de forma onerosa o gratuita, en los modos y formas que señale la ley para el efecto.

c) Los agentes de retención.- Son las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, pueden retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, están obligadas a ello.

d) Los agentes de percepción.- Son personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo.

En el caso peruano²⁴² al sujeto pasivo u obligado tributario se le conoce con el nombre de deudor tributario y es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria.

²⁴² Prf. Código Tributario del Perú, artículos 7 al 10 y 16 al 18 del Libro Primero.

Se clasifica de la siguiente manera:

1. Contribuyente.- Es aquel que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.
2. Responsable.- Es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a éste. Se clasifica en:
 - a) Responsables por representación.- Son todos los representantes, tutores, curadores, administradores, mandatarios, administradores de entes colectivos que carecen de personería jurídica, síndicos y en general todo aquel que tenga la representación legal y disponibilidad de bienes que puedan ser gravados.
 - b) Responsables solidarios en calidad de adquirentes.- Son en general los herederos, legatarios y socios hasta el límite del valor de los bienes que reciban, los adquirentes del activo y pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.
 - c) Responsables solidarios.- Son las empresas porteadoras que transporten productos gravados con tributos, los agentes de retención o percepción, los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención, los depositarios de bienes embargados, los acreedores vinculados con el deudor tributario y los sujetos que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica que dejen de ser entes colectivos y que mantengan deuda tributaria pendiente de pago.
 - d) Responsables solidarios por hecho generador.- Son aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias.

Tenemos, al igual que en las demás legislaciones, agentes de percepción y de retención, que son aquellos que estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario.

En general, todas las legislaciones fijan los mismos sujetos pasivos de la obligación tributaria, con similares características y responsabilidades, que además se encuentran en concordancia con lo que habíamos analizado de forma doctrinaria, por lo que me parece un acierto de las legislaciones de estos cuatro Estados la normativa referente al tema.

2.2.3.4 El objeto de la obligación tributaria sustancial.

De las definiciones que señalamos, sobre el nacimiento de la obligación jurídico tributaria, se deja entrever sin dudas, que el objeto de la obligación es la prestación pecuniaria, e incluso el Estatuto Tributario Colombiano, cuando determina el nacimiento de la obligación tributaria, también fija que “su objeto es el pago del tributo.”²⁴³

Cabe recordar que no debemos confundir el objeto de la obligación tributaria sustancial con el objeto imponible del tributo, pues en el primer caso, el objeto siempre será el pago, la prestación pecuniaria, la entrega de la cosa (en este caso dinero o especies según lo determine la legislación); mientras que el objeto imponible del tributo “es simplemente un factor de la realidad que confiere un criterio de interpretación del hecho generador y no produce ningún efecto jurídico.”²⁴⁴

Por ello, resulta válida la conclusión a la que habíamos llegado sobre el tema, a partir de la doctrina; una vez más afirmamos que el objeto de la obligación tributaria es

²⁴³ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 1 del título preliminar.

²⁴⁴ Mauricio Marín Elizalde, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, *en Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, (...), pág. 313.

una actuación humana que consiste en entregarle al Estado, en forma definitiva, la prestación pecuniaria, a la que esté sujeto, en virtud de haber nacido la obligación tributaria y de ser plenamente exigible.

2.2.3.5 Otros elementos atinentes a la relación jurídico tributaria.

Habíamos mencionado ya, que existen otros elementos comunes a todos los tributos, y que hacen que se pueda determinar con precisión el importe de la obligación a ser satisfecha, ellos son: la base imponible, las alícuotas que se fijarán a la base imponible, para determinar el monto del tributo a ser cancelado y los casos de exención.

La legislación tributaria boliviana²⁴⁵ define a la base imponible como la unidad de medida, valor o magnitud, obtenidos de acuerdo con las normas legales respectivas, sobre la cual se aplica la alícuota para determinar el tributo a pagar. Podrá ser determinada sobre base cierta y sobre base presunta.

A la alícuota como “el valor fijo o porcentual establecido por Ley, que debe aplicarse a la base imponible para determinar el tributo a pagar.”²⁴⁶

Y a la exención como “la dispensa de la obligación tributaria que debe ser establecida expresamente por Ley, donde se deberá especificar las condiciones y requisitos exigidos para su procedencia, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.”²⁴⁷

El Código Tributario de Bolivia, es el único que nos otorga claras definiciones de cada uno de estos aspectos, lo que contrasta con el Estatuto Tributario Colombiano, que no brinda ninguna definición al respecto, señalando únicamente que “los contribuyentes están obligados a demostrar las circunstancias que los hacen acreedores

²⁴⁵ Código Tributario de Bolivia, artículos 42 y 43.

²⁴⁶ Código Tributario de Bolivia, artículo 46.

²⁴⁷ Código Tributario de Bolivia, artículo 19 numerales I y II.

a una exención tributaria, cuando para gozar de ésta no resulte suficiente conocer solamente la naturaleza del ingreso o del activo.”²⁴⁸

Por lo que nuevamente debemos remitirnos al artículo 338 de la Constitución de Colombia que fija que “La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”²⁴⁹, a lo que cabría sumar los casos de exención y las formas de demostrar que un sujeto pasivo es acreedor de la misma, de ser necesario. Las leyes, ordenanzas y acuerdos referentes a cada tributo, deben ser muy cuidadosos al fijar los sujetos activos y pasivos, los hechos imposables, las bases gravables, las tarifas de los impuestos y las exenciones, para que no se dé lugar a confusiones y equívocos a la hora de tributar.

La legislación tributaria ecuatoriana no otorga una definición de base imponible ni de alícuota, pero define a la exención como “la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social, que puede ser fijada solo mediante disposición expresa de ley, donde se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal.”²⁵⁰ Se utiliza la palabra exoneración como sinónimo.

La legislación tributaria peruana al igual que en el caso de Colombia, no otorga ninguna definición respecto a los tópicos que estamos tratando, solo se limita a fijar que “para determinar y comprobar el valor de los bienes, mercaderías, rentas, ingresos y demás elementos determinantes de la base imponible, la Administración podrá utilizar cualquier medio de valuación, salvo normas específicas”²⁵¹. Pese a que esta legislación

²⁴⁸ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 788.

²⁴⁹ Constitución Política del Estado Colombiano, artículo 338.

²⁵⁰ Prof. Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículos 31 y 32.

²⁵¹ Código Tributario del Perú, artículo 74.

no otorga ninguna definición a diferencia de Bolivia, en cada tributo establece su base imponible, las tarifas aplicables y los supuestos de exención en el caso de existir.

Los conceptos que otorga la legislación tributaria boliviana son bastante acertados y aplicables a las demás legislaciones tributarias, por lo que no aportaremos otros diferentes, aclarando que la base imponible, las alícuotas tributarias y los supuestos de exención varían de un tributo a otro, pero siempre deben constar expresamente en la ley para que los principios de legalidad y reserva de ley sean plenamente satisfechos.

2.2.4 Modos de extinción de la obligación tributaria sustancial, previstos en las legislaciones de los Estados miembros de la CAN.

Como he sostenido, ninguna obligación tributaria puede permanecer indefinidamente vigente en el tiempo, por lo que vamos a tratar a continuación los modos de extinción de la obligación tributaria previstos en las legislaciones de los Estados miembros de la Comunidad Andina.

Como ya lo señalamos en el primer capítulo, son cinco los modos de extinción generalmente aceptados tanto en la doctrina como en las legislaciones, éstos son:

- a) Solución o pago.
- b) Compensación.
- c) Condonación o remisión.
- d) Prescripción; y,
- e) Confusión.

Aunque existen otros contemplados en la legislación peruana y que detallaremos en su momento.

2.2.4.1 El pago.

Es por excelencia el modo de extinción de la obligación tributaria, ya que cumple plenamente con el objeto de la misma y además libera al deudor de su obligación.

La legislación boliviana²⁵² determina que la obligación tributaria se extingue con el pago total de la deuda tributaria, pudiendo ser ésta cancelada por terceros previo consentimiento del deudor.

En este caso se habla de pago total, debido a que como habíamos manifestado solo el pago total y en debida forma extingue la obligación tributaria, un pago parcial no extinguiría la obligación sustancial pues ésta es una sola e indivisible, aunque se suscriban acuerdos para fraccionar la deuda tributaria, se nota que la obligación sigue vigente hasta el pago de la última cuota.

En el caso de Bolivia, para que un pago se considere como bien realizado debe efectuarse en el lugar, la fecha y la forma que establezcan las disposiciones normativas que se dicten para el efecto, pudiendo la administración tributaria dictar de oficio y de forma general, prórrogas para su cumplimiento.

En ningún caso y bajo responsabilidad funcionaria, la Administración Tributaria podrá negarse a recibir los pagos que efectúen los contribuyentes sean éstos parciales o totales, ello obedece a que el pago es un acto jurídico donde interviene la voluntad tanto del sujeto activo como del pasivo para extinguir la obligación, siendo además una función del Estado, a través de sus diferentes administraciones tributarias, el recaudar los tributos para el cumplimiento de sus fines.

²⁵² Prf. Código Tributario de Bolivia, artículos 51 a 55.

Cuando la deuda sea por varios tributos y por distintos períodos, el pago se imputará a la deuda elegida por el deudor; de no hacerse esta elección, la imputación se hará a la obligación más antigua y entre éstas a la que sea de menor monto y así, sucesivamente, a las deudas mayores.

La Administración Tributaria podrá conceder, por una sola vez y con carácter improrrogable facilidades para el pago de la deuda tributaria, a solicitud expresa del contribuyente.

Las cantidades retenidas o percibidas, que sean entregadas al Estado a cuenta del contribuyente también se considerarán como pagos, en este caso no se podrá solicitar facilidades de pago por parte de los sujetos retenedores o perceptores.

La legislación colombiana²⁵³ prevé en su ordenamiento jurídico tributario que el pago de los impuestos, anticipos y retenciones, deberá efectuarse en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional, quien podrá recaudar total o parcialmente los impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, a través de bancos y demás entidades financieras. Los impuestos deberán ser cancelados de preferencia en efectivo y en moneda de curso legal, pero además podrán ser cancelados con Bonos de Financiamiento Presupuestal y Bonos de Financiamiento Especial, que se amortizarán a su vencimiento por el ciento treinta por ciento. Los Bonos para la Paz, a su vencimiento, únicamente podrán ser utilizados para el pago de impuestos nacionales. Los Títulos de Devolución de Impuestos exclusivamente servirán para cancelar impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos o de Aduanas, dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición. La fecha de pago del impuesto, será

²⁵³ Prf. Estatuto Tributario de Colombia, artículos 800, 803 al 806, 811, 814, 814.1 y 814.3.

aquella en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados.

Los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables o agentes de retención en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que éstos indiquen.

El Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales, podrán mediante resolución, conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco años; para el pago de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre, constituya cualquier garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la Administración; podrán concederse plazos sin garantías, cuando el término no sea superior a un año y el deudor denuncie bienes para su posterior secuestro y embargo. En casos especiales y solamente bajo la competencia del Director de Impuestos Nacionales, podrá concederse un plazo adicional de dos años.

El Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales Regionales y Especiales, tendrán la facultad de celebrar los contratos relativos a las garantías. Cuando el beneficiario de una facilidad para el pago, dejare de pagar alguna de las cuotas o incumpliere el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma, el Administrador de Impuestos o el Subdirector de Cobranzas, según el caso, mediante resolución, podrá dejar sin efecto la facilidad para el pago, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la garantía hasta la concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso.

Cuando el deudor haya celebrado un acuerdo de reestructuración de su deuda con establecimientos financieros, de conformidad con la reglamentación expedida para el efecto por la Superintendencia Bancaria, y el monto de la deuda reestructurada represente no menos del cincuenta por ciento del pasivo del deudor, el Subdirector de Cobranzas y los Administradores de Impuestos Nacionales, podrán mediante Resolución conceder facilidades para el pago con garantías diferentes, tasas de interés inferiores y plazo para el pago superior a los establecidos.

El Código Orgánico Tributario del Ecuador²⁵⁴ establece que el pago de los tributos extingue la obligación en forma total o parcial y debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables, pero podrá también pagar cualquier persona a nombre de éstos, sin perjuicio de su derecho de reembolso. El pago deberá hacerse en el tiempo y lugar que la ley o reglamento respectivo señalen para el efecto, y a falta de tal señalamiento en la fecha en que hubiere nacido la obligación, de existir un convenio de pago, en las fechas en que se haya convenido.

El pago de las obligaciones tributarias se hará únicamente en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados; notas de crédito, bonos y certificados de abono tributario emitidas por el mismo sujeto activo acreedor del tributo; libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto; y especies o servicios, cuando las leyes tributarias lo permitan.

La cantidad adeudada se entregará al sujeto activo, a través de un funcionario, empleado o agente de la administración tributaria o a quien la ley o reglamento faculte para la recaudación, retención o percepción.

²⁵⁴ Prf. Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículos 38 al 44 y 46 al 49.

La imputación del pago se hará primero a los intereses, luego al tributo y por último a la multa y a la obligación más antigua que no haya prescrito.

En el caso de que el administrado se encontrare de acuerdo con el pago de unas obligaciones tributarias y respecto de otras formulara el respectivo reclamo, el sujeto activo no podrá negarse a recibir el pago.

Un articulado que llama la atención en el caso del Ecuador, formula que “el pago de la obligación tributaria puede también hacerse mediante consignación, en los casos en que el sujeto activo de la obligación tributaria o sus agentes se negaren a recibir el pago.”²⁵⁵

Una negativa por parte del sujeto activo a recibir el tributo implicaría, en mi parecer, una arbitrariedad por parte del sujeto activo, pues a través de ello, podría originar que el sujeto pasivo incurra en intereses y multas, por lo que es pertinente que se fije la posibilidad de realizar un pago por consignación.

La legislación tributaria peruana²⁵⁶ regula que la Administración Tributaria exigirá el pago de la deuda tributaria que está constituida por el tributo, las multas y los intereses, en moneda nacional, en la forma y el lugar que señala la Ley, el Reglamento y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria para el efecto; pudiendo incluso prorrogar este plazo con carácter general. El pago de la deuda tributaria será efectuado por los deudores tributarios, sus representantes y por terceros, salvo oposición motivada del deudor tributario.

El pago se podrá efectuar mediante dinero en efectivo, notas de crédito negociables o cheques, débito en cuenta corriente o de ahorros y otros medios que señale la ley.

²⁵⁵ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 50.

²⁵⁶ Prf. Código Tributario del Perú, artículos 28 al 32, 36 y 37.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza Municipal, podrán disponer que el pago de sus tasas y contribuciones se realice en especie; los mismos que serán valuados, según el valor de mercado en la fecha en que se efectúen. Excepcionalmente, tratándose de impuestos municipales, podrán disponer el pago en especie a través de bienes inmuebles, debidamente inscritos en Registros Públicos, libres de gravámenes y desocupados; siendo el valor de los mismos el valor de autoavalúo del bien o el valor de tasación comercial del bien efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, el que resulte mayor.

Los pagos se imputarán en primer lugar, al interés moratorio y luego al tributo y la multa, cancelando primero las deudas tributarias de menor monto hasta llegar al más alto y desde la más antigua hasta la más reciente con objeto de impedir que las obligaciones más antiguas prescriban, pero el deudor tributario podrá indicar el tributo o multa y el período por el cual realiza el pago.

Se puede conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria con carácter general, excepto en los casos de tributos retenidos o percibidos, lo cual se hará de la manera que establezca el Poder Ejecutivo. En casos particulares, la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, con excepción de tributos retenidos o percibidos, siempre que dicho deudor cumpla con los requerimientos o garantías que aquella establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar.

El incumplimiento de las condiciones en las cuales se otorgó el aplazamiento y/o fraccionamiento, dará lugar automáticamente a la ejecución de las medidas de cobranza coactiva por la totalidad de la amortización e intereses correspondientes que estuvieran pendientes de pago.

El órgano competente para recibir el pago no podrá negarse a admitirlo, aunque éste no cubra la totalidad de la deuda tributaria, sin perjuicio de que la Administración Tributaria inicie el Procedimiento de Cobranza Coactiva por el saldo no cancelado.

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres primeros meses del año siguiente.

b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce primeros días hábiles del mes siguiente.

c) Los tributos que incidan en hechos impositivos de realización inmediata se pagarán dentro de los doce primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.

d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los literales anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.

La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis días hábiles anteriores o seis días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones.

Respecto a la afirmación que se realizó en el primer capítulo, sobre que las legislaciones tributarias vigentes no deberían contemplar pagos anticipados, se observa que tanto Ecuador como Colombia contemplan anticipos en sus legislaciones tributarias, y al respecto dictan:

Ecuador: “Los pagos anticipados por concepto de tributos, sus porcentajes y oportunidad, deben ser expresamente dispuestos o autorizados por la ley.”²⁵⁷

Colombia:

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta están obligados a pagar un setenta y cinco por ciento (75%) del impuesto de renta y del complementario de patrimonio, determinado en su liquidación privada, a título de anticipo del impuesto de renta del año siguiente al gravable. En el caso de contribuyentes que declaran por primera vez, el porcentaje de anticipo de que trata este artículo será del veinticinco por ciento (25%) para el primer año, cincuenta por ciento (50%) para el segundo año y setenta y cinco por ciento (75%) para los años siguientes.²⁵⁸

El caso peruano es plausible, pues anteriormente se encontraba vigente el pago del anticipo por Impuesto a la Renta, pero mediante

“(…) la sentencia de fecha 28 de setiembre del 2004, publicada el 13 de noviembre del 2004, recaída en el Expediente N° 0033-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda de inconstitucionalidad interpuesta contra la Quinta Disposición Transitoria y Final de la Ley N° 27804 y el artículo 53° del Decreto Legislativo N° 945 que incorporó el artículo 125° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 054-99-EF, que eran las normas que regulaban el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.”²⁵⁹

Los principales argumentos del Tribunal Constitucional para declarar inconstitucional el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta hacen relación a que la potestad de imposición encuentra límites en los principios que rigen a la Constitución de

²⁵⁷ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 45.

²⁵⁸ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 807 incisos primero y tercero.

²⁵⁹ Considerando primero de la Resolución de Superintendencia N° 46 – 2005/ SUNAT, publicada el 26 de febrero de 2005, en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2005/046.htm>

cada Estado, pues el poder de imposición nunca puede ser arbitrario, en tal sentido uno de los límites para el poder de imposición es la capacidad contributiva, al respecto se pronuncian de la siguiente manera:

Consideramos pertinente, a fin de conceptualizar adecuadamente lo que debe entenderse por capacidad contributiva, recurrir a la definición que sobre el particular realiza Alberto Tarsitano [García Belsunce, Horacio (coordinador). Estudios de Derecho Constitucional Tributario. De Palma. Buenos Aires. 1994, pág. 307] quien precisa que constituye una: “(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.”²⁶⁰

El argumento antes expuesto, nos indica claramente que el fundamento para poder constituirse como sujeto pasivo de una obligación es la capacidad contributiva, pues no debe existir un tributo donde el hecho imponible no refleje la existencia de una riqueza, por lo que el Tribunal Constitucional expresa que:

Definido así el ámbito funcional que tiene el principio de capacidad contributiva, toca determinar ahora la forma cómo se configura el principio en cuestión en el impuesto a la renta. De acuerdo con lo precisado en el Fundamento N° 12., *supra*, en el caso del tributo precitado solamente el legislador podrá tomar como índice concreto de capacidad contributiva la renta generada por el sujeto pasivo del tributo o aquella que potencialmente pueda ser generada, y en esa misma línea podrán ser indicadores de capacidad contributiva en otros tributos el patrimonio o el nivel de consumo o gasto o la circulación del dinero;

²⁶⁰ Sentencia de fecha 28 de setiembre del 2004, publicada el 13 de noviembre del 2004, recaída en el Expediente N° 0033-2004-AI/TC, del Tribunal Constitucional, párrafo 11, en [http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00395.htm/a%C3%B1o170827.htm/mes191727.htm/dia192551.htm/sector192654/sumilla192655.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD_EXP.033-2004-AI-TC-A1](http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00395.htm/a%C3%B1o170827.htm/mes191727.htm/dia192551.htm/sector192654/sumilla192655.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_EXP.033-2004-AI-TC-A1).

demás está decir que en caso de renta inexistente o ficticia, el quiebre del principio se torna evidente. En igual sentido, cuando nos encontramos frente a una obligación legal derivada de una obligación tributaria principal, como ocurre en el caso de los anticipos o pagos a cuenta, el principio de capacidad contributiva -que tal como se ha señalado constituye el génesis de la tributación- obliga a que el legislador respete la estructura del tributo y, como no puede ser de otro modo, el hecho generador de la imposición, que en el caso planteado es la renta.

Debe tenerse en cuenta que los pagos anticipados: “[...] solo encuentran sentido y se legitiman y justifican en relación con un tributo y un hecho imponible que han de plegarse en todo a los principios de justicia”. [Martín Queralt, Juan y otros. Derecho Tributario. Aranzadi. Navarra. 2000, pág. 137], de ahí que no sea procedente otorgar autonomía a una obligación que por su naturaleza es accesoria y que siempre dependerá del tributo en el cual se sustenta, constituyendo tal situación un límite a la potestad tributaria estatal subyacente en el principio de capacidad contributiva; vale decir, que exista idoneidad y congruencia en la estructuración de los tributos y, por ende, en las obligaciones accesorias que de ella emanan. De esta forma, *si en el impuesto a la renta el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para establecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva*, lo que obliga a este Tribunal Constitucional a denunciar la inconstitucionalidad de la norma sometida a enjuiciamiento.”²⁶¹

En resumidas cuentas, es dable sostener que no se debe establecer un anticipo de impuesto a la renta, pues en este caso no sabemos con certeza si se contará con la renta o no; el establecer un anticipo en una legislación, nos obliga a pensar que se está gravando una renta inexistente o ficticia; se obliga al sujeto pasivo a tributar sin tener

²⁶¹ Sentencia de fecha 28 de setiembre del 2004, publicada el 13 de noviembre del 2004, recaída en el Expediente N° 0033-2004-AI/TC, del Tribunal Constitucional, párrafo 16 y 17, en [http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00395.htm/a%C3%B1o170827.htm/mes191727.htm/dia192551.htm/sector192654/sumilla192655.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD_EXP.033-2004-AI-TC-A1](http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00395.htm/a%C3%B1o170827.htm/mes191727.htm/dia192551.htm/sector192654/sumilla192655.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_EXP.033-2004-AI-TC-A1).

capacidad contributiva, lo que constituye un quiebre de los principios que deben inspirar el ordenamiento jurídico tributario. Se estaría estableciendo un hecho generador que no refleja capacidad contributiva. No es factible argumentar que el anticipo no es un tributo sino una forma de cálculo, pues se está entregando al Estado una prestación pecuniaria, y éste es el objeto de la obligación tributaria sustancial.

En mi parecer, puede llegar incluso a disfrazarse un impuesto al patrimonio con el pretexto de fijar un anticipo del impuesto a la renta, pues en el impuesto a la renta se gravan los ingresos obtenidos y con el anticipo se pretende gravar algo inexistente, a menos que se establezca sobre un cálculo del patrimonio, en cuyo caso, debería llamarse impuesto al patrimonio.

En un Estado de Derecho, solo deberíamos pagar por las obligaciones tributarias que efectivamente hayan ocurrido, y no por las que se espera ocurran, pues éstas pueden llegar a no ocurrir, además de quitar liquidez a una empresa o persona natural que necesita estos recursos para producir.

Por lo tanto, en mi criterio resulta censurable que Ecuador y Colombia contemplen en sus legislaciones el pago de anticipos y es más dramático en el caso de Colombia que el anticipo sea del 75%, que es un monto altísimo si tomamos en cuenta que la tributación se debe efectuar sin ostentar capacidad contributiva.

Finalmente, señalo que las administraciones tributarias de Bolivia²⁶², Colombia²⁶³, Ecuador²⁶⁴ y Perú²⁶⁵, ostentan entre otras, las facultades de determinación de tributos, cálculo de la deuda tributaria, control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación y recaudación.

²⁶² Código Tributario de Bolivia, artículos 66 numerales 1 al 4 y artículo 95.

²⁶³ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 684 literales a y b.

²⁶⁴ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículos 67 y 68.

²⁶⁵ Código Tributario del Perú, artículos 61 y 62.

Por lo que pudiera ocurrir el supuesto de que la administración tributaria incurra en un error al realizar una comprobación o fiscalización, sea un error sobre el monto a pagar o sobre la identidad del sujeto pasivo, en tal caso, por este error un pago bien realizado no se constituiría como extintivo de la obligación, y aunque el sujeto pasivo tiene la posibilidad de defenderse a través de la vía judicial, esto implicaría costos y gastos y por otro lado, se estaría reviviendo a algo que se consideraba extinguido.

Entonces, cabe afirmar que, quizá el pago no es plenamente extintivo de la obligación tributaria, o solo aquel pago que la administración tributaria considere como tal, pues siempre existe la posibilidad de revisarlo, y revivir a un muerto, que traería consigo intereses, multas y en el peor de los casos si es revivido por error, costos y gastos tanto para el sujeto activo como para el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

2.2.4.2 La compensación.

Otro de los modos de extinción de la obligación tributaria contemplado tanto por la doctrina como por las legislaciones de los Estados miembros de la CAN es la compensación, que es una técnica jurídica que busca asegurar el pago de la obligación tributaria y evitar trámites innecesarios que implicarían costos y gastos tanto para el sujeto activo de la obligación cuanto para el sujeto pasivo. Así lo han contemplado las legislaciones de los países objeto de estudio como veremos a continuación:

Bolivia

La deuda tributaria podrá ser compensada total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con cualquier crédito tributario líquido y exigible del interesado, proveniente de pagos indebidos o en exceso, por los que corresponde la repetición o la devolución previstas en el Código Tributario.

La deuda tributaria a ser compensada deberá referirse a períodos no prescritos comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, a condición de que sean recaudados por el mismo órgano administrativo.²⁶⁶

En Colombia, la compensación opera por saldos a favor en las declaraciones presentadas por concepto de pago de impuestos, a diferencia de Bolivia que la fija por cualquier pago indebido o en exceso, como vemos a continuación:

Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias podrán imputarlos dentro de su liquidación privada del mismo impuesto, correspondiente al siguiente período gravable o solicitar su compensación con deudas por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones que figuren a su cargo.

La solicitud de compensación de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar. La compensación se efectuará oficiosamente por la Administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante, pero en mi parecer, deberá obrar siempre previa notificación al sujeto pasivo, pues puede ocurrir que éste no se encuentre de acuerdo con las obligaciones tributarias que se le imputan.

Cuando el saldo a favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios o sobre las ventas, haya sido modificado mediante una liquidación oficial y no se hubiere efectuado la compensación, la parte rechazada no podrá solicitarse aunque dicha liquidación haya sido impugnada, hasta tanto se resuelva definitivamente sobre la procedencia del saldo.

La devolución de saldos a favor se efectuará una vez compensadas las deudas y obligaciones de plazo vencido del contribuyente o responsable. En el mismo acto que

²⁶⁶ Código Tributario de Bolivia, artículo 56.

ordene la devolución, se compensarán las deudas y obligaciones a cargo del contribuyente o responsable.²⁶⁷

En el Ecuador²⁶⁸ al igual que en Bolivia se consideran compensaciones por pagos en exceso o indebidos, e incluso por créditos distintos del tributario, siempre que sean reconocidos, pues se establece que las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, o con créditos distintos del tributario reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo.

No se admitirá la compensación de créditos con el producto de tributos recaudados por personas naturales o jurídicas, que actúen como agentes de retención o de percepción, ni la de obligaciones tributarias o de cualquier otra naturaleza que se adeuden al Gobierno Nacional y demás entidades y empresas de las instituciones del Estado, con títulos de la deuda pública externa.

Finalmente, en Perú²⁶⁹, la deuda tributaria podrá compensarse total o parcialmente con los créditos por tributos, sanciones, intereses y otros conceptos pagados en exceso o indebidamente, que correspondan a períodos no prescritos, que sean administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad, ésta podrá ser automática, de oficio o a solicitud de parte, conforme lo determine la ley.

Se podrán compensar deudas tributarias y créditos siempre que sean coexistentes y hasta el agotamiento de éstos últimos.

²⁶⁷ Prf. Estatuto Tributario de Colombia, artículos 815, 815 – 1, 816 y 861.

²⁶⁸ Prf. Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículos 51 y 52.

²⁶⁹ Prf. Código Tributario del Perú, artículo 40.

Pero lo controversial a tratar en este punto es que, para que exista una justicia en igualdad de condiciones tanto para el administrado, cuanto para la administración tributaria y en observancia al principio de igualdad entre las partes, los plazos para la prescripción de la obligación tributaria y para el reclamo de pago indebido y de pago en exceso deben ser siempre los mismos; pues lo contrario implicaría otorgarle una mayor ventaja al sujeto activo de la obligación tributaria.

Si bien en la parte teórica de este estudio, la problemática antes citada, fue tratada al hablar de la prescripción, en este punto la ubicamos en la compensación debido a que las legislaciones tributarias nos obligan a ello, por establecer que solo se acepta la compensación con obligaciones que no estén prescritas de reclamo.

Vemos así que en Bolivia²⁷⁰ la prescripción de la facultad de ejecución tributaria opera en cuatro años, pero si el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen que no le corresponda, se ampliará a siete años; mientras que “para presentar la solicitud de devolución de impuestos internos y externos, los exportadores tienen un plazo de 180 días, contados a partir del primer día hábil del mes siguiente al que se efectuó la exportación. Las solicitudes presentadas después de dicho plazo no serán consideradas, ni admitidas y por tanto no procederá la devolución de impuestos internos ni aranceles.”²⁷¹

En Colombia, de forma general “la acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco años²⁷² conforme lo dicte la ley; mientras que “la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse a más tardar dos años después

²⁷⁰ Prf. Código Tributario de Bolivia, artículos 59 numerales I y II.

²⁷¹ Prf. Reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones, que es el Decreto Supremo N° 25465, del 23 de julio de 1999, artículo 14 y Resolución Normativa de Directorio SUNAT N° 10-0004-03, La Paz, 11 de marzo de 2003, artículos 10 inciso último, artículo 11 y artículo 14 literal c.

²⁷² Estatuto Tributario de Colombia, artículo 817.

de la fecha de vencimiento del término para declarar.”²⁷³ Lo que obedece a que en Colombia las compensaciones y devoluciones operan en virtud de los saldos a favor obtenidos de las declaraciones de impuestos.

En el Ecuador

La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.²⁷⁴

Mientras que “la acción de pago indebido o de pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago.”²⁷⁵

En el Perú²⁷⁶, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro años, y a los seis años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva; mientras que la acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro años.

De lo antes expuesto, se puede deducir que Bolivia, Colombia y Ecuador, observan en sus legislaciones un sistema injusto, pues confieren mayores ventajas, en relación al tiempo para cobrar un impuesto a sus Administraciones Tributarias, que el que le otorgan al sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial para ejercer su

²⁷³ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 854.

²⁷⁴ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 55, incisos 1 y 2.

²⁷⁵ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 305 inciso 2.

²⁷⁶ Prf. Código Tributario del Perú, artículo 43.

derecho de reclamación por un pago indebido en exceso o un saldo a favor en las declaraciones de impuestos.

De estos países, en mi parecer, la normativa que mayor injusticia podría acarrear es la de Bolivia, pues mientras reserva para el cobro de impuestos cuatro y siete años, apenas concede ciento ochenta días para proponer una solicitud de reclamo de pagos indebidos o en exceso, eso podría llegar a general una sensación de abuso y arbitrariedad por parte del Estado.

Los ordenamientos jurídicos de Colombia y Ecuador se encuentran en un punto casi intermedio, pues reservan para el ejercicio de sus facultades el doble del tiempo que otorgan a los administrados para el pleno ejercicio de sus derechos, pero de todas maneras, estas normativas son injustas y hasta cierto punto de vista arbitrarias; pues no porque la brecha de tiempo sea menor que en la normativa tributaria de Bolivia implica que la suya sea más justa, recordemos que no puede existir una justicia a medias, un ordenamiento jurídico simplemente es justo o no lo es. La sensación que produce la regulación de estos dos Estados es que las Administraciones Tributarias pueden ser lentas e incluso negligentes, porque se les concede gran tiempo para que ejerzan sus acciones de cobro, y podría darse el caso de un administrado que erróneamente ha pagado a la Administración Tributaria un rubro mayor que el que le adeudaba, sin embargo, si ya se encuentra fuera de los plazos para reclamar el pago indebido o en exceso, no puede proponer una compensación ni solicitar la devolución de su dinero, mientras el sujeto activo si puede ejercer su acción de cobro.

Una vez más, debemos señalar que lo correcto es optimizar las acciones del sujeto activo, tanto en calidad como en agilidad, para que se pueda llegar a establecer en las legislaciones, el mismo tiempo para ejercitar acciones por parte de la administración

tributaria, cuanto para ejercer derechos por parte de los administrados, así se dejará de conceder mayores prerrogativas a unos en detrimento de los derechos de otros.

La legislación peruana se podría considerar como la más justa, pues concede cuatro años tanto para ejercitar las acciones de cobro como para solicitar devoluciones de impuestos, y únicamente en el caso de que el administrado haya incumplido sus obligaciones se le concede al sujeto activo, un mayor tiempo para ejercitar sus facultades.

A esto es a lo que deberían propender las demás legislaciones; a un sistema tributario regido no solo por la legalidad sino además por la justicia. No queremos decir que la legislación tributaria peruana sea absolutamente justa, pero va en buen camino al haber eliminado el anticipo de sus legislaciones y al establecer iguales plazos para la administración y para los sujetos pasivos.

Incluso reducir los plazos para el ejercicio de las facultades de los sujetos activos sería una buena iniciativa, pues obligaría a las administraciones a buscar nuevos caminos y mecanismos para agilizar sus procesos. Parrafaseando a E. Riofrío V²⁷⁷, debemos afirmar que el mundo fiscal no se va a hundir porque hayan reducido el tiempo para que opere la prescripción de la acción de cobro de la obligación tributaria.

2.2.4.3 La condonación o remisión.

Como ya se señaló, existen autores que consideran a la remisión y a la condonación como sinónimos, esto ha sido acogido en las legislaciones de los diferentes Estados de la CAN, en cualquiera de las dos circunstancias se entiende que se refiere al perdón de obligaciones tributarias, así tenemos que para Bolivia “la deuda tributaria

²⁷⁷ E. Riofrío V, Prólogo, en Rodrigo Garcés Moreano, *La caducidad en el sistema Tributario Ecuatoriano (Problemas de Derecho Tributario)*, Quito, Ediciones de la Universidad Católica, 1980, pág. 10.

podrá condonarse parcial o totalmente, solo en virtud de una Ley dictada con alcance general, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.”²⁷⁸

En Colombia, “los administradores de Impuestos Nacionales, solo mediante resolución, quedan facultados para suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes de su jurisdicción, las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes; y las deudas que no obstante las diligencias que se hayan efectuado para su cobro, estén sin respaldo alguno por no existir bienes embargados, ni garantía alguna, siempre que, además de no tenerse noticia del deudor, la deuda tenga una anterioridad de más de cinco años.”²⁷⁹

Aquí se observa que no hablamos de un perdón o una dispensa propiamente dicha, sino más bien de dar de baja de la contabilidad de la administración tributaria a aquellas obligaciones que se consideran como incobrables, en este caso por, pese a los esfuerzos realizados, no encontrar al deudor o porque éste ha fallecido sin dejar bienes. Esta remisión es diferente a las que se contempla en las demás legislaciones, en donde puede existir un deudor identificado y que incluso puede pagar la obligación principal y acogerse a la condonación de intereses, multas y otras sanciones por virtud de la ley.

En la legislación colombiana, puede darse el caso de que, incluso si no se diera de baja una obligación de un sujeto pasivo que haya muerto sin dejar bienes, tampoco se la podría llegar a cobrar; en cambio, en el caso de las condonaciones o remisiones de los otros países, si no se fija este perdón de obligaciones tributarias, mediante el ejercicio de la facultad coactiva de la administración tributaria, se podría llegar al cobro de la obligación tributaria, de sus intereses, multas y demás sanciones a las que haya lugar.

Ecuador prevé que “las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los

²⁷⁸ Código Tributario de Bolivia, artículo 58.

²⁷⁹ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 820.

intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.”²⁸⁰

Un ejemplo de lo aquí citado es la Resolución No. Nac – Dger 2008 - 1107²⁸¹, que dictó el Sr. Carlos Marx Carrasco V., Director General del Servicio de Rentas Internas, para la remisión de intereses de mora, multas y recargos, en virtud de que la transitoria única de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial N° 2 de 30 de julio del 2008, que condona los intereses de mora, multas y recargos causados por impuestos contenidos en títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones o cualquier otro acto de determinación de obligación tributaria emitido por el Servicio de Rentas Internas; lo facultaba para ello, respetando de este modo los principios de legalidad, reserva de ley, indisponibilidad del crédito tributario y seguridad jurídica.

En el Perú, “la deuda tributaria solo podrá ser condonada por norma expresa con rango de Ley. Excepcionalmente, los Gobiernos Locales podrán condonar, con carácter

²⁸⁰ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 54.

²⁸¹ Prf. Resolución NAC – DGER 2008 – 1107, publicada en el Registro Oficial 410, 25 VIII 2008, en <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=6795&Nombre=REMISI%C3%93N%20DE%20INTERESES%20DE%20MORA,%20MULTAS%20Y%20RECARGOS%20EN%20LOS%20PORCENTAJES%20SE%20C3%91ALADOS%20EN%20LA%20DISPOSICI%C3%93N%20TRANSITORIA%20%20C3%9ANICA%20DE%20LA%20LEY%20ORG%C3%81NICA%20REFORMATORIA%20E%20INTERPRETATIVA%20A%20LA%20LEY%20DE%20R%C3%89GIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO,%20AL%20C%C3%93DIGO%20TRIBUTARIO,%20A%20LA%20LEY%20REFORMATORIA%20PARA%20LA%20EQUIDAD%20TRIBUTARIA%20DEL%20ECUADOR%20Y%20A%20LA%20LEY%20DE%20R%C3%89GIMEN%20DEL%20SECTOR%20EL%C3%89CTRICO,%20A%20LOS%20CONTRIBUYENTES%20QUE%20REALICEN%20EL%20PAGO%20TOTAL%20DE%20LA%20OBLIGACI%C3%93N%20PRINCIPAL%20EN%20LOS%20PLAZOS%20ESTABLECIDOS&T=&Opcion=2&Buscar=1&Historico=0>

general, el interés moratorio y las sanciones, respecto de los tributos que administren.”²⁸²

De lo antes señalado, cabe decir, que las entidades autónomas descentralizadas por norma general no pueden remitir o condonar la obligación tributaria sustancial, ni el interés moratorio, multas y demás sanciones correspondientes sobre tributos que administren, pues éstos fueron creados por ley y respetando la jerarquía jurídica que observan todos los ordenamientos y los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica e indisponibilidad del crédito, exclusivamente una ley de igual jerarquía puede condonarlos.

En el caso de tributos como tasas y contribuciones especiales, que son creados por las normativas legales que emiten los entes autónomos descentralizados, se entendería que sí pueden remitirlos y en el caso peruano, en atención a la normativa legal antes citada podrán excepcionalmente condonar con carácter general los intereses moratorios y las sanciones de los tributos que administren, en cuyo caso no se está irrespetando la jerarquía jurídica, ni los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica e indisponibilidad del crédito tributario al fijar la condonación mediante una normativa de menor jerarquía, pues es precisamente la ley la que les faculta para establecer esta condonación.

Pero si un Gobierno Local, además de condonar el interés moratorio y las sanciones, lo hiciera con la obligación tributaria sustancial de tributos sobre los que tiene únicamente la administración, indudablemente estaría disponiendo del crédito público e irrespetando los principios mencionados en el párrafo anterior.

Por último, si la condonación o remisión cumple con los principios de legalidad, reserva de ley, indisponibilidad del crédito tributario y seguridad jurídica y además es

²⁸² Código Tributario del Perú, artículo 41.

dictada por razones de fuerza mayor u operatividad en el cobro es válida, pero no debería fijarse solo por inoperatividad o negligencia de parte de la administración tributaria, y menos ser periódica, pues ello podría originar un incremento en el incumplimiento de obligaciones por parte de los sujetos pasivos.

2.2.4.4 La prescripción de la obligación tributaria sustancial.

La prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria que opera en virtud del tiempo y busca consolidar derechos y brindarle seguridad al ordenamiento jurídico. Algunos ordenamientos prevén la prescripción tanto para la facultad determinadora como para la acción de cobro y otros contemplan figuras distintas para cada caso, estableciendo la caducidad para la facultad determinadora y la prescripción para la acción de cobro, como veremos a continuación:

Bolivia²⁸³, prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para: controlar, investigar, verificar, comprobar, fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria, contabilizado este término desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo. De la misma manera, en cuatro años, prescribirá la facultad de ejecución de la Administración Tributaria, término que se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.

Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable, no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda, el término se ampliará a siete años.

²⁸³ Prf. Código Tributario de Bolivia, artículos 59 a 62.

La prescripción se interrumpe por la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa y por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo o tercero responsable, o por la solicitud de facilidades de pago.

Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el término a partir del primer día hábil del mes siguiente a aquel en que se produjo la interrupción.

La prescripción se suspende con la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente. Esta suspensión se inicia en la fecha de la notificación respectiva y se extiende por seis meses; y por la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente, esta suspensión se inicia con la presentación de la petición o recurso y se extiende hasta la recepción formal del expediente por la Administración Tributaria para la ejecución del respectivo fallo.

Colombia²⁸⁴, la acción de cobro de las obligaciones fiscales, prescribe en el término de cinco años, que se contabilizarán, en el caso de las declaraciones presentadas oportunamente, desde la fecha de vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional; y en el caso de las presentadas en forma extemporánea o en declaraciones de corrección por mayores valores, desde la fecha de presentación de la declaración y por último, desde la fecha de ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.

La prescripción será decretada por los administradores de impuestos, de oficio o a petición de parte.

El término de la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por la notificación del mandamiento de pago, por el otorgamiento de facilidades para el pago,

²⁸⁴ Prf. Estatuto Tributario de Colombia, artículos 817, 818, 567 y 835.

por la admisión de la solicitud del concordato y por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

Interrumpida la prescripción, el término empezará a correr de nuevo desde el día siguiente a la notificación del mandamiento de pago, desde la terminación del concordato o desde la terminación de la liquidación forzosa administrativa.

El término de prescripción de la acción de cobro se suspende, desde que se dicte el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta la ejecutoria de la providencia que decide la revocatoria o que resuelva el problema originado cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección errónea. Y dentro de un proceso de cobro administrativo coactivo, hasta el pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa.

Ecuador²⁸⁵, la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirán en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado. Si el proceso de determinación de la obligación lo realiza la administración tributaria, los plazos se contabilizarán a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago.

²⁸⁵ Prf. Código Orgánico Tributario, artículos 55, 56 y 247.

No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo el caso de una demanda contencioso tributaria, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.

La prescripción no podrá ser declarada de oficio, debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella.

Perú²⁸⁶, la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago prescribe a los cuatro años, y a los seis años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva; en el caso de agentes de retención o percepción, que no han entregado el tributo retenido o percibido al Estado, el plazo se extiende hasta los diez años.

Estos términos se computarán siempre desde el primero de enero siguiente a la fecha en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva; en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario y a la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

La prescripción se interrumpe por la notificación de la resolución de determinación, de multa, o de orden de pago; por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria por parte del deudor; por el pago parcial de la deuda, por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago, por la compensación o la presentación de la solicitud de devolución y por la notificación al deudor de cualquier acto, dentro del procedimiento de cobranza coactiva.

El nuevo término prescriptorio se computará desde el día siguiente al acaecimiento del acto interruptorio.

²⁸⁶ Prf. Código Tributario del Perú, artículos 43 a 48.

La prescripción se suspende durante la tramitación de las reclamaciones, apelaciones y de la demanda contencioso-administrativa, del proceso de amparo o de cualquier otro proceso judicial; durante el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución; el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido; el plazo en que se encuentre vigente el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria y el que se fije para dar cumplimiento a las resoluciones del Tribunal Fiscal.

En el caso de existir una normativa legal, durante el lapso en que la administración tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria y durante el plazo que establezca la SUNAT al amparo del Código Tributario, para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros.

La prescripción puede oponerse en cualquier estado del procedimiento administrativo o judicial, debiendo ser declarada solo ha pedido del deudor tributario.

Pero lo que llama la atención en este tema, aparte de la discusión que se desarrolló al tratar sobre la compensación de la obligación tributaria, es que las legislaciones tributarias de Bolivia²⁸⁷, Colombia²⁸⁸ y Perú²⁸⁹, expresamente disponen que el pago de una obligación prescrita no puede ser objeto de devolución.

En mi parecer, el pago de una obligación prescrita se enmarca en un pago indebido, pues de manera general, el pago indebido se origina cuando se cancela al sujeto activo de la obligación, un monto que no se le adeudaba; en el caso de la obligación prescrita ya no se debe nada al sujeto activo, pues la obligación se ha extinguido, y si se ha extinguido ya es claramente inexistente, y por tanto, y tomando

²⁸⁷ Código Tributario de Bolivia, artículo 122 párrafo III “Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser objeto de repetición, aunque el pago se hubiera efectuado en desconocimiento de la prescripción operada.”

²⁸⁸ Estatuto Tributario de Colombia, artículo 819 “Lo pagado para satisfacer una obligación prescrita no puede ser materia de repetición, aunque el pago se hubiere efectuado sin conocimiento de la prescripción.”

²⁸⁹ Código Tributario del Perú, artículo 49 “El pago voluntario de la obligación prescrita no da derecho a solicitar la devolución de lo pagado.”

como ejemplo el caso ecuatoriano, podríamos acogernos a lo que determina el numeral 2 de artículo 306 del Código Orgánico Tributario:

El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios (...), en los siguientes casos:

(...)

2. Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte, por cuenta propia o ajena.²⁹⁰

La misma legislación define al pago indebido como: “el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.”²⁹¹

Por tanto, podríamos sustentar que el pago de una obligación prescrita es realizado fuera de la medida legal.

El no poder solicitar una devolución por el pago de una obligación inexistente (porque eso es una obligación prescrita), en mi parecer, es una injusticia que otorga una prerrogativa al Estado en menoscabo de los derechos de los contribuyentes. Entonces, la prescripción en el caso del pago de tributos prescritos, no extinguió realmente la obligación, pues si en realidad la hubiera extinguido, se podría solicitar la respectiva devolución por el pago de una obligación inexistente.

²⁹⁰ Código Orgánico Tributario, artículo 306 numeral 2.

²⁹¹ Código Orgánico Tributario, artículo 122.

2.2.4.5 La confusión.

La confusión como modo de extinción de la obligación tributaria, se origina por situaciones contempladas no precisamente en el Derecho Tributario, como son las herencias en las que tenga participación el Estado, o las expropiaciones para utilidad pública, en los dos casos el sujeto activo es a la vez el sujeto pasivo de la obligación tributaria, al respecto, los ordenamientos jurídicos establecen lo siguiente:

Bolivia, “se producirá la extinción por confusión cuando la Administración Tributaria titular de la deuda tributaria, quedara colocada en la situación de deudor de la misma, como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos sujetos al tributo.”²⁹²

Colombia, no se contempla de modo expreso este modo de extinción de la obligación tributaria sustancial.

Ecuador, “se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo.”²⁹³

Perú, denomina a la confusión como consolidación y establece que “la deuda tributaria se extinguirá por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierta en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.”²⁹⁴

Notamos que, con relación a la consolidación, los tres ordenamientos jurídicos, palabras más palabras menos, la regulan de modo similar.

Recordemos que la confusión es considerada como un pago ficticio, cuya finalidad es evitar el desgaste innecesario de recursos que originaría el sacar dinero del

²⁹² Código Tributario de Bolivia, artículo 57.

²⁹³ Código Orgánico Tributario del Ecuador, artículo 53.

²⁹⁴ Código Tributario del Perú, artículo 42.

Estado para devolvérselo a sí mismo. Este actuar, es concordante con el principio de eficiencia que “tiene una doble perspectiva. Desde el punto de vista de la Administración debe propender por el mejor recaudo posible con el menor desgaste administrativo en su gestión, y desde la perspectiva del contribuyente se debe ejecutar su obligación tributaria con las menores trabas y dificultades.”²⁹⁵

Siendo en este caso el Estado sujeto activo y pasivo, debe procurar cumplir con ambas perspectivas, por lo que es claramente válido extinguir la obligación tributaria a través de una confusión.

Además, cabe señalar que la eficiencia es un principio constitucionalizado que rige el accionar de las administraciones tributarias, sistemas y regímenes tributarios de Bolivia²⁹⁶, Colombia²⁹⁷ y Ecuador²⁹⁸. En el Perú²⁹⁹, no se encuentra una norma expresa al respecto, sin embargo, ello no lleva a pensar que no se deba actuar con eficiencia.

El Perú³⁰⁰, además de los modos de extinción de la obligación tributaria que hemos señalado, contempla en su ordenamiento jurídico la extinción a través de una resolución de la administración tributaria, sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, entendiéndose por deudas de cobranza dudosa a aquellas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el procedimiento de cobranza coactiva, sin tener éxito en su cobro.

²⁹⁵ Roberto Insignares Gómez y Mary Clarudia Sánchez Peña, Los principios constitucionales del sistema tributario, en Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio, (...), pág. 144.

²⁹⁶ Constitución Política del Estado Boliviano, artículo 232 “La Administración Pública se rige por los principios de legitimidad, legalidad, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados.”

²⁹⁷ Constitución Política del Estado Colombiano, artículo 363 “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.”

²⁹⁸ Constitución de la República del Ecuador, artículo 300 “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria.”

²⁹⁹ Código Tributario del Perú, Norma IX, “(...) Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario (...)”, siendo la eficiencia un principio del Derecho Tributario.

³⁰⁰ Prf. Código Tributario del Perú, artículo 27 numerales 5, 6 y literales a y b.

Mientras que, las de recuperación onerosa son aquellas que constan en las respectivas resoluciones u órdenes de pago y cuyos montos no justifican su cobranza y aquellas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.

Y finalmente otros que se establezcan por leyes especiales.

La reglamentación de las deudas de recuperación onerosa, es similar a la remisión que fija el Estatuto Tributario de Colombia, en ambos casos, se trata de dar de baja obligaciones que pueden considerarse como incobrables.

De forma general, éste es el tratamiento de la obligación tributaria sustancial que realizan los Estados miembros de la Comunidad Andina, entendemos que existirán problemáticas que merecen un análisis más detallado, y otras que se descubrirían al centrarnos en un país determinado, pero ello, deberá ser motivo de futuras investigaciones, sembrando por lo pronto inquietudes que se espera den sus frutos.

CONCLUSIONES.

La relación jurídico tributaria es una sola, siendo compleja porque encierra varias obligaciones y por tanto involucra a diferentes sujetos, pero todas estas obligaciones parten de un supuesto principal, sin el cual las demás obligaciones no existirían, y ésta es la obligación sustancial o pecuniaria del pago del tributo.

La obligación principal, sustancial o strictu sensu, es el nexo legal y personal que se establece entre el Estado y el o los sujetos pasivos, en virtud del cual, éstos se obligan a entregar al Estado una parte de su riqueza (en observancia a su capacidad contributiva) para el sostenimiento del Estado y el cumplimiento de sus fines; que será exigible una vez ocurrido el hecho generador previsto en la norma; nexo que se establece por el poder tributario que ostenta el Estado y que se extingue por los modos previstos en la legislación de cada país para el efecto. Las obligaciones anexas a la obligación sustantiva principal, existen solo si nace como tal, la obligación principal, por lo que no pueden ser del todo independientes.

La obligación tributaria atraviesa por cuatro momentos a saber: creación, nacimiento, exigibilidad y extinción; la creación de una obligación tributaria se produce cuando la ley es debidamente promulgada conforme a las exigencias de cada legislación; nace cuando se produce fácticamente el supuesto de hecho previsto en la norma, de donde se derivan sus efectos que son la exigibilidad y el cumplimiento, pues como es sabido, muchas obligaciones pese a haber nacido no son inmediatamente exigibles, tal es el caso del Impuesto a la Renta, que pese a nacer la obligación en el momento mismo en que se obtiene una renta, suele ser exigible al culminar el año fiscal. Finalmente, la extinción de la obligación tributaria se produce, una vez que ésta ha sido debidamente creada, que ha nacido y se han producido sus efectos; haciéndolo de acuerdo con los modos previstos en la legislación interna de cada Estado.

Los elementos que forman parte de la obligación tributaria son: el hecho imponible, que es el supuesto previsto en la norma para la configuración del tributo; el sujeto activo de la obligación tributaria, que es el ente público acreedor del tributo; el sujeto pasivo sea como obligado, como contribuyente, responsable o sustituto, y que es quien debe entregar la prestación pecuniaria; el objeto de la obligación, que siempre será entregar la prestación pecuniaria exigida por ley; existiendo otros elementos necesarios para la plena determinación del tributo como son: la base imponible, la alícuota aplicable y los supuestos de exención.

Cabe recalcar que el supuesto de hecho previsto en la norma, debe estar lo suficientemente detallado, esto es indicando el lugar, el tiempo y el espacio donde debe ocurrir el hecho, en las circunstancias precisas que debe darse y desde cuando es exigible, contemplando los casos de exención y no sujeción y demás requisitos necesarios; pues caso contrario no podríamos determinar con exactitud si existe una obligación de pago o no.

La obligación tributaria sustancial para ser plenamente válida y aplicable debe observar los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica, igualdad de las partes e indisponibilidad del crédito tributario, además de otros principios establecidos para cada sistema o régimen tributario, pues solo así se eliminará cualquier posible arbitrariedad que pudiera llegar a cometer la administración o los sujetos pasivos, velando estrictamente por el pleno ejercicio de derechos y el cumplimiento de las obligaciones, además únicamente una norma clara y específica contribuirá al desarrollo de una adecuada cultura tributaria.

Los modos de extinción de la obligación tributaria existen porque en un Estado de derecho, sería inconcebible que una obligación tributaria permanezca indefinidamente vigente y amenazante sobre el sujeto pasivo de un tributo, o lo que

resulta igualmente negativo, que esta obligación no llegue a agotarse en virtud de su cumplimiento, es decir, que constituyen una garantía para que no se incurra en afectaciones a los derechos tanto del sujeto activo, como del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Entre los principales modos de extinción figuran el pago, la compensación, la remisión o condonación, la prescripción y la confusión.

El pago de la obligación tributaria es la entrega de la suma de dinero, que efectúa el sujeto pasivo, los responsables solidarios o sustitutos, o quien la ley determine, al sujeto activo de la obligación tributaria, sea a través de sus oficinas recaudadoras o agencias de recaudación comisionadas para el efecto. Debiendo ser la cantidad adeudada, un valor cierto, es decir, una suma líquida y exigible, luego de realizar las operaciones necesarias previstas en la norma legal, para la obtención del valor a pagar y siempre que se haya realizado fácticamente el presupuesto previsto en la norma. Únicamente el pago que cumple con todos los requisitos legales es el que extingue la obligación tributaria, siempre que el sujeto activo no se pronuncie en sentido contrario, en uso de sus facultades o por un error sobre el hecho, el cálculo o el sujeto obligado al pago. Esta posibilidad existe en las legislaciones de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú por las facultades que ostentan.

Las legislaciones tributarias vigentes no deberían contemplar pagos anticipados, pues ellos carecen de toda lógica y violarían todas las consideraciones doctrinarias respecto a la obligación tributaria. En un Estado de Derecho, solo deberíamos pagar por las obligaciones tributarias que efectivamente se materialicen, por acontecer fácticamente el hecho generador, y no por las que se espera que se materialicen, pues éstas pueden llegar a no ocurrir, además un anticipo puede quitar liquidez a una empresa o persona natural que necesita estos recursos para producir. Por otro lado, un pago anticipado no debería ser considerado como un modo de extinción de una obligación

tributaria, pues solo lo que previamente ha nacido puede morir, y con un anticipo se intentaría invertir esta ley lógica natural.

Por lo tanto, resulta censurable que Ecuador y Colombia contemplen en sus legislaciones el pago de anticipos y es más dramático en el caso de Colombia pues el anticipo es del 75%, que es un monto altísimo, si tomamos en cuenta que la tributación se debe efectuar sin ostentar capacidad contributiva, esto sin duda, se constituye en un quiebre de los principios que deben inspirar el ordenamiento jurídico tributario.

La compensación es un modo extintivo de la obligación, que busca la satisfacción de la misma. Ésta ha sido adoptada en muchas legislaciones por varias razones, entre ellas, la necesidad de una recaudación eficiente y eficaz, que precautele los intereses tanto del Estado cuando del obligado tributario, en procura de evitar trámites ociosos e injustos, ya que nada justificaría que se pagara el adeudo y al mismo tiempo se cobrara la misma cantidad. La realización de estos trámites implicaría tiempo, costos y gastos tanto para el sujeto activo como para el obligado tributario, que si se aplica una compensación podrían ser evitados.

Cualquier condonación, remisión o amnistía debe obrar exclusivamente a título general, en observancia del principio de igualdad; y para ser válidas y justificables deben cumplir con los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica e indisponibilidad del crédito tributario y ser dictadas por razones de fuerza mayor u operatividad en el cobro, pero es un modo de extinción del que no debe abusarse, utilizarlo periódicamente, o por razones de ineficiencia de la administración tributaria, sino solo en determinadas circunstancias; pues podría generar el efecto contrario al deseado, y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de acercarse cumplidamente a pagar sus obligaciones, dejaría que transcurra el tiempo hasta que el Estado dicte una amnistía, condonación o remisión de obligaciones tributarias.

Los plazos para que opere la prescripción no deberían ser muy largos, considero apropiado cuatro años, tanto para el cobro de un tributo cuanto para el reclamo de pago indebido, en exceso o diferencias a favor resultantes de una declaración tributaria, pues si se suman las multas, los intereses y demás recargos a los que haya lugar, un plazo de prescripción demasiado largo, ocasionaría que la deuda tributaria sea tan alta que se vuelva incobrable, u ocasione la quiebra de un negocio, resultando incluso confiscatoria. Por otro lado, un plazo no muy largo para que opere la prescripción de la obligación tributaria, forzaría a la administración a fortalecer su eficiencia y eficacia en el cobro para que sean pocas las obligaciones que se extingan por la prescripción.

Para que opere una justicia en igualdad de condiciones, tanto para el obligado tributario como para el sujeto activo, los plazos para la prescripción de la obligación tributaria y para el reclamo de pago indebido y de pago en exceso deben ser siempre los mismos; pues lo contrario implicaría una injusticia, que otorgaría una mayor prerrogativa a unos en detrimento de los derechos de otros, al respecto Bolivia, Colombia y Ecuador, observan en sus legislaciones un sistema injusto, pues confieren mayores ventajas, en relación al tiempo para cobrar un impuesto a sus administraciones Tributarias, que el que le otorgan al sujeto pasivo de la obligación tributaria sustancial, para ejercer sus derechos respecto a un reclamo por pago indebido, en exceso o diferencias a favor en una declaración.

El pago de una obligación prescrita se enmarca en un pago indebido, pues de manera general el pago indebido se origina cuando se cancela al sujeto activo de la obligación un monto que no se le adeudaba; en el caso de la obligación prescrita ya no se debe nada al sujeto activo, pues la obligación se ha extinguido, y si se ha extinguido ya es claramente inexistente, y por tanto, el no poder solicitar una devolución por el pago de un obligación inexistente (porque eso es una obligación prescrita), es una

injusticia que otorga un privilegio al Estado en menoscabo de los derechos de los contribuyentes. Entonces, la prescripción en el caso del pago de tributos prescritos, no extinguió realmente la obligación, pues si en realidad la hubiera extinguido se podría solicitar la respectiva devolución por el pago de una obligación inexistente.

Para que nos encontremos hablando respecto a la confusión, como modo de extinción de la obligación tributaria, lógicamente ésta debe primero haber nacido, para lo cual el Estado debe poder configurarse, en ciertas circunstancias, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, pero en estos casos la obligación se extingue debido al principio de confusión y a que no tendría sentido que el Estado destine recursos para el pago, ya que éstos ingresarán nuevamente en sus arcas, ello implicaría una pérdida de tiempo y un despilfarro innecesario de recursos de todo tipo.

Al hablar de los tributos o impuestos que son creados por el legislador nacional, en favor de las entidades autónomas descentralizadas, y sobre los que éstas tienen poder para administrarlos, reglamentarlos e instrumentalizarlos, pero observando las disposiciones y límites constitucionales y legales pertinentes, las entidades autónomas descentralizadas no pueden crear un modo de extinción de la obligación tributaria sustancial, que no haya sido previsto por el legislador nacional, e incluso en ninguna circunstancia podrían fijar una admisión, remisión o condonación de estos tributos, porque los perdones de obligaciones tributarias solo pueden obrar en ley.

Más aún, si los tributos obran en ley, ninguna norma de menor jerarquía podría alterarlos o modificarlos, ni aún con pretexto de interpretar la norma. Tampoco podrían establecer sujetos pasivos distintos de los que la norma creadora haya determinado, ni fijar tarifas, bases imponibles o hechos imponibles que la norma que dictó el legislador nacional no prevea, salvo que en la misma norma se les atribuya esta facultad, pero siempre deberán hacerlo dentro de los límites que le impongan la Constitución y sus

leyes específicas, lo contrario implicaría atentar contra los principios de legalidad, reserva de ley, seguridad jurídica e igualdad entre las partes.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA GENERAL

- Alvarado Esquivel, Miguel De Jesús, La extinción de la deuda tributaria, en *Manual de Derecho Tributario*, Ciudad de Méjico, Editorial Porrúa, 2005, 1ra ed.
- Becker, Alfredo Augusto, *Teoría Geral do Direito Tributario*, Sao Paulo, Savaola, 1973.
- Bocchiardo, José Carlos, *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, vol. 2, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.
- Bordolli, José, La jurisprudencia, la doctrina y la legislación en materia de tasas y precios, en *Revista Tributaria N° 167*, 2002.
- Bravo Cucci, Jorge, *Fundamentos de Derecho Tributario*, Lima, Jurista Editores, 2010, 4a ed.
- Carnelutti, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, tomo I, Buenos Aires, Uteha.
- Casás, José Osvaldo, El deber de contribuir como presupuesto para la existencia misma del Estado, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Casás, José Osvaldo, Principios Jurídicos de la tributación, en *Tratado de Tributación*, Tomo I, Derecho Tributario, vol. 1, Buenos Aires, Editorial Astrea, 2003.
- Castán Tobeñas, José, Derecho Común y Foral, Tomo II, Madrid, Marcial Pons, 1997, 6ta ed.

- Cazorla Prieto, Luis María, La extinción y las garantías de la deuda tributaria, en *Derecho Financiero y Tributario*, Navarra, Editorial Thomson Aranzadi, 2006, 7ma ed.
- Corral Guerrero, Luis, Extinción y recaudación de la deuda impositiva, en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2001.
- De Barros Carvalho, Paulo, Obligación tributaria: definición, acepciones, estructura interna y límites conceptuales, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- De Campos, Diego Leite, La buena fe y seguridad jurídica en el Derecho Tributario, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el Siglo XXI*, Tomo I, César García Novoa y Catalina Hoyos (coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Ciudad de Méjico, Editorial Porrúa S.A., 1994, 18va edición.
- Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Limusa Noriega Editores, 2003, 4ta ed.
- Garcés Moreano, Rodrigo, *La caducidad en el sistema Tributario Ecuatoriano (Problemas de Derecho Tributario)*, Quito, Ediciones de la Universidad Católica, 1980.
- Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario*, Madrid, 1957.

Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, vol. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 3ª edición, 1984.

González Sánchez, Manuel, El Estado, los entes locales y otros sujetos, en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Dirigido por Andrea Amatucci, Bogotá, Temis, 2001.

Insignares Gómez, Roberto y Sánchez Peña, Mary Claudia, Cuantificación de la obligación tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, Julio Roberto Piza Rodríguez Editor, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, 1a ed.

Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1996, 3a ed.

Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, 1957, 2a ed.

Jiménez González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, Méjico, ECASA, 1991.

Lessona, S., Inesistencia dell'obbligo del Comune di pagare a se stesso le imposte comunali, en *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*, 1938.

Lewin Figueroa, Alfredo, Principios de equidad y de igualdad, en *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Bogotá, Universidad de los Andes e Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002.

Luqui, Juan Carlos, *La obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989.

Marín Elizalde, Mauricio, *Curso de Derecho Fiscal*, Tomo 1, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2007.

Marín Elizalde, Mauricio y Castro Arango, José Manuel, Los sujetos de la relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, Julio Roberto Piza Rodríguez Editor, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, 1a ed.

Marín Elizalde, Mauricio, La estructura jurídica del tributo: el hecho generador, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, Julio Roberto Piza Rodríguez Editor, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010, 1a ed.

Mazz, Addy, *La contribución inmobiliaria*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998.

Medina Salazar, Andrés, La extinción de la deuda tributaria, en *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto Piza Rodríguez, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2010.

Medrano Cornejo, Humberto, Hecho imponible y objeto del tributo, en *El tributo y su aplicación, perspectivas para el siglo XXI (en homenaje al L aniversario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario)*, Tomo I, César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez coords., Buenos Aires, Marcial Pons, 2008, 1a ed.

Mogrovejo, Juan Carlos, *El poder tributario municipal en el Ecuador*, Serie Magíster N° 97, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador, Ediciones Abya – Yala, Corporación Editora Nacional, 2010.

Montaño Galarza, César, *Descentralización y autonomía fiscal en el Ecuador*, en http://www.iedt.org.ec/index.php?option=com_docman&Itemid=115; Relatoría

General del Tema III, de las XI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Quito, IEDT, 2010.

Montaño Galarza, César, El deber de pagar tributos y los principios de legalidad y de reserva de ley en la Constitución del Ecuador de 2008, en *Foro Revista de Derecho*, N° 15, Quito, CEN/ UASB- SE, 2012, en prensa.

Montero Traibel, José Pedro, *Derecho Tributario Moderno*, tomo I, Montevideo, FCU, 1980.

Morales Álvarez, Jorge, Tesis 4. Los derechos patrimoniales. El derecho real. El derecho personal, en *Teoría General de las Obligaciones*, Cuenca, Pudeleco Editores S. A., 1995, 1a ed.

Peirano Facio, Jorge, *Curso de Obligaciones*, tomo VI, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1970.

Peirano Facio, Juan Carlos, El Código Tributario: Antecedentes y legislación posterior. Aplicabilidad a los tributos departamentales, en *Revista Tributaria N° 158*, 2000.

Peirano Facio, Juan Carlos, *Impuesto a las Ventas*, Montevideo, Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, 1955.

Pérez De Ayala, José Luis y Eusebio González, La extinción de la deuda tributaria, en *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Pérez Novaro, César, *Modos de extinción de la obligación tributaria*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2005, 1a ed.

- Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo y Poveda Blanco, Francisco, Elementos del Tributo, en *Derecho Tributario*, Navarra, Editorial Aranzadi, 2001, 6a ed.
- Rodrigo Machicao, Jaime, *La prescripción de la obligación tributaria*, en *El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI*, coord. César García Noboa y Catalina Hoyos Jiménez, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.
- Rodríguez Villalba, Gustavo, *La potestad tributaria de los Gobiernos Departamentales*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998.
- Ruan, G., y Lupini, L., *La compensación tributaria: infracción del art. 46 del Código Orgánico Tributario*, en *Libro de Memorias II Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Caracas, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 1987.
- Sáinz de Bujanda, Fernando, *Hacienda y Derecho*, tomo I, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1962.
- Sáinz de Bujanda, Fernando, *Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español*, en *Hacienda y Derecho III*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- Sáinz de Bujanda, Fernando, *Notas de Derecho Financiero*, vol. I, Madrid, 1975.
- Sarlo, Oscar; y Collazo, Jorge, *Esquema del Derecho Financiero*, tomo I, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1978.
- Scalpi, Erminio, *La aptitud del Estado para asumir la figura de sujeto pasivo en la relación jurídico impositiva*, Padua, Annali dell' Università di Ferrara, Cedam, 1948.

Sol Gil, Jesús, La compensación como medio de extinción de obligaciones tributarias, en *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Tomo II, César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (Coords.), Buenos Aires, Marcial Pons, 2008.

Soler, O, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005, 2a ed.

Soyagués Laso, Enrique, Mesa Redonda sobre cuestiones de Derecho Tributario Departamental, en *Boletín del Instituto Uruguayo de Derecho Tributario N° 6*, 1955.

Stampa Sánchez, Leopoldo, Impuesto sobre sociedades, en XXVIII Semana de estudios de Derecho Financiero, Madrid, 1981.

Troya Jaramillo, José Vicente, Arbitraje en Materia Tributaria, relatoría general, en *Memorias de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo 2, Quito, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 2004.

Valdés, Nelly, Prescripción de Tributos y sanciones, en *Revista Tributaria N° 140*, 1997.

Valdés Costa, Ramón, El principio de la igualdad de las partes, la relación jurídico tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal, en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2010.

Valdés Costa, Ramón, *Introducción al Derecho Financiero y al Derecho Tributario*, Homenaje al Profesor Valdés Costa, Montevideo, Universidad de Montevideo, Facultad de Derecho, 1999.

Valdés Costa, Ramón, La relación jurídica tributaria, en *Curso de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001, 3a ed.

Villegas, Héctor, Los tributos. El impuesto, en *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1984, 3a ed.

Villegas, Héctor, Los ingresos tributarios en general, en *Manual de Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000.

FUENTES DE CONSULTA NORMATIVA

Constitución Política del Estado Boliviano, aprobada en el Referéndum Constituyente de enero de 2009, en:
http://www.economiayfinanzas.gob.bo/index.php?opcion=com_contenido&ver=contenido&id=1399&id_item=446

Constitución Política del Estado Colombiano, segunda edición corregida de la Constitución Política de Colombia, publicada en la Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991, en
http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991.html

Constitución de la República del Ecuador del Año 2008, Decreto Legislativo 0, publicada en el Registro Oficial 449 del 20 de octubre del 2008, en
<http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=1&Nombre=CONSTITUCION%20DE%20LA%20REPUBLICA%20DEL%20ECUADOR>

[%20-%20CRE%20-](#)

[%20Carta%20Fundamental%20del%20Estado&T=&Opcion=2&Buscar=1&Historico=0](#)

Constitución Política del Perú, aprobada en el Referéndum de 1993, promulgada el 29 de diciembre de 1993, publicada el 30 de diciembre del mismo año y vigente desde el 31 de diciembre de 1993, en http://www.web.onpe.gob.pe/modCompendio/html/constitucion%20peruana/constitucion_titulo3_capitulo4.html

Código Tributario de Bolivia, que es la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, en http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_blv_codtribut.pdf

Código Tributario Peruano, Decreto Supremo N° 135 – 99 – EF, publicado el 19 de agosto de 1999, en [http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/demo/coleccion00000.htm/tomo00005.htm/sumilla00018.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD_tuo_codigotributario](http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/demo/coleccion00000.htm/tomo00005.htm/sumilla00018.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_tuo_codigotributario)

Código Tributario Ecuatoriano, Codificación 9, publicado en el Suplemento del Registro Oficial N° 38 del 14 de junio de 2005, en <http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=24&Nombre=C%3%93DIGO%20TRIBUTARIO%20%20Tributario&T=c%3%B3digo%20org%3%A1nico%20tributario&Opcion=2&Buscar=1&Historico=0>

Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales del Estado Colombiano, Decreto 624, del 30 de marzo de 1989, publicado en el Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989, en

http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo/estatuto_tributario.html

Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 303, del 19 de octubre del 2010.

Reglamento para la devolución de impuestos a las exportaciones, que es el Decreto Supremo N° 25465, del 23 de julio de 1999, artículo 14 y Resolución Normativa de Directorio SUNAT N° 10-0004-03, La Paz, 11 de marzo de 2003, en www.sunat.gob.pe

JURISPRUDENCIA.

Resolución NAC – DGER 2008 – 1107, publicada en el Registro Oficial 410, 25 VIII 2008, en

<http://www.fielweb.com/Buscador/Norma.aspx?Id=6795&Nombre=REMISI%C3%93N%20DE%20INTERESES%20DE%20MORA,%20MULTAS%20Y%20RECARGOS%20EN%20LOS%20PORCENTAJES%20SE%20C3%91ALADOS%20EN%20LA%20DISPOSICI%C3%93N%20TRANSITORIA%20C3%9A%20NICA%20DE%20LA%20LEY%20ORG%20C3%81NICA%20REFORMATORIA%20E%20INTERPRETATIVA%20A%20LA%20LEY%20DE%20R%20C3%89GIMEN%20TRIBUTARIO%20INTERNO,%20AL%20C%20C3%93DIGO%20TRIBUTARIO,%20A%20LA%20LEY%20REFORMATORIA%20PARA%20LA%20EQUIDAD%20TRIBUTARIA%20DEL%20ECUADOR%20Y%20A%20LA%20LEY%20DE%20R%20C3%89GIMEN%20DEL%20SECTOR%20EL%20C3%89CTRICO,%20A%20LOS%20CONTRIBUYENTES%20QUE%20REALIC>

EN%20EL%20PAGO%20TOTAL%20DE%20LA%20OBLIGACI%C3%93N%
20PRINCIPAL%20EN%20LOS%20PLAZOS%20ESTABLECIDOS&T=&Opc
ion=2&Buscar=1&Historico=0

Resolución de Superintendencia N° 46 – 2005/ SUNAT, publicada el 26 de febrero de 2005, en <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2005/046.htm>

Sentencia de fecha 28 de setiembre del 2004, publicada el 13 de noviembre del 2004, recaída en el Expediente N° 0033-2004-AI/TC, del Tribunal Constitucional, párrafo 11, en [http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00395.htm/a%C3%B1o170827.htm/mes191727.htm/dia192551.htm/sector192654/sumilla192655.htm?f=templates\\$fn=document-frame.htm\\$3.0#JD_EXP.033-2004-AI-TC-A1](http://spij.minjus.gob.pe/CLP/contenidos.dll/CLPlegcargen/coleccion00000.htm/tomo00395.htm/a%C3%B1o170827.htm/mes191727.htm/dia192551.htm/sector192654/sumilla192655.htm?f=templates$fn=document-frame.htm$3.0#JD_EXP.033-2004-AI-TC-A1)