

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

PROGRAMA DE MAESTRÍA
EN DERECHO TRIBUTARIO

“ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PAGO DE LA
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES DE LA C.A.N.”

GICELA VERÓNICA LARA SATÁN

2008

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Gicela Lara S.

Quito, Octubre del 2008.

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR
SEDE ECUADOR**

ÁREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRÍA
EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PAGO DE LA
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES DE LA C.A.N.”**

GICELA VERÓNICA LARA SATÁN

Tutor: Dr. JOSÉ VICENTE TROYA JARAMILLO

Quito, Octubre del 2008

ABSTRAC

A lo largo de la historia los Estados han creado diversos tributos, los mismos que deben ser pagados por determinados miembros de la sociedad que gozan de capacidad contributiva, con la finalidad de obtener recursos, lo que les ha permitido cubrir el gasto público, así como también desarrollar políticas económicas y sociales. Nace de esta forma la relación jurídica tributaria entre la Administración y los particulares, la misma que genera derechos y obligaciones para las dos partes, dentro de esta relación jurídica se genera la obligación tributaria, cuyo nacimiento, exigibilidad y extinción son regulados por la ley. En este sentido es importante examinar una de las formas más comunes de extinguir la obligación tributaria como es “el pago o solución efectiva”, el mismo que se encuentra regulado por principios constitucionales y normas legales que forman parte de las legislaciones de los países andinos.

Es así que, este trabajo tiene como objetivo principal analizar el tratamiento que los países miembros de la CAN dan al pago como modo de extinguir la obligación tributaria conforme a sus legislaciones vigentes. Para lo cual se ha dividido a este documento en dos capítulos, el primero de los cuales hace referencia a aspectos esenciales del pago, como son: su naturaleza jurídica, su concepto, los sujetos que forman parte de la obligación jurídica tributaria, pues es fundamental conocer a ciencia cierta por quién, a quién y en dónde debe efectuarse el pago de la deuda tributaria; así como también las distintas formas de pago que existen. Se abordan además temas referentes al pago anticipado de tributos y a su imputación, para concluir con los efectos jurídicos del mismo. En el segundo capítulo se hace referencia a temas especiales del pago, como son: la consignación y la compensación en materia tributaria, así como también la concesión de facilidades de pago de la deuda tributaria que hace la Administración a los sujetos pasivos. Conoceremos además los impuestos nacionales, municipales y aduaneros que rigen en la actualidad en estos países. A partir de este estudio podremos llegar a establecer varias conclusiones sobre el tema tratado. Cabe señalar que estos temas son analizados de manera generalizada debido a la amplitud de los mismos no obstante se pone a consideración información actualizada, pues el estudio gira alrededor de las legislaciones vigentes en los países andinos.

AGRADECIMIENTO

Mi más sincero agradecimiento a aquellas personas que colaboraron en la realización de este trabajo, de manera especial al Dr. José Vicente Troya, Tutor de esta tesis.

DEDICATORIA

A mis padres
y hermanos.

CONTENIDO

“ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PAGO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES DE LA C.A.N.”

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

1. EL PAGO COMO FORMA DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

	Págs.
1.1. Concepto de pago	10
1.2. Naturaleza jurídica del pago	12
1.3. Objeto del pago	13
1.4. Por quién debe hacerse el pago.....	14
1.5. A quién debe hacerse el pago.....	27
1.6. Cuando debe hacerse el pago	32
1.7. Dónde debe hacerse el pago.....	35
1.8. Cómo debe hacerse el pago.....	37
1.9. Pagos anticipados.....	43
1.10. Imputación del pago.....	47
1.11. Efectos jurídicos del pago.....	51

CAPITULO II

2. TEMAS ESPECIALES DEL PAGO

2.1. Pago por consignación.....	53
2.2. Pago por compensación.....	57
2.3. Facilidades de pago.....	60
2.4. Pago de impuestos nacionales.....	62
2.5. Pago de impuestos municipales.....	83
2.6. Pago de impuestos aduaneros.....	93
Conclusiones.....	102
Bibliografía.....	104

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo principal analizar el tratamiento que los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (CAN) dan al pago como modo de extinguir la obligación tributaria conforme a sus legislaciones vigentes.

Este documento contiene dos capítulos, en el primero de los cuales se hace referencia a aspectos importantes del pago, como son su naturaleza jurídica, su concepto, así como también los sujetos que forman parte de la obligación jurídica tributaria, pues es fundamental conocer a ciencia cierta por quién, a quién y en dónde debe efectuarse el pago de la deuda tributaria. Se abordan además temas referentes al pago anticipado de tributos y a su imputación, para concluir con los efectos jurídicos del pago, para lo cual se contará con información actualizada, pues el estudio gira alrededor de las legislaciones vigentes en los países miembros de la Comunidad Andina.

En el segundo capítulo se afrontan temas especiales del pago, como son la consignación y la compensación en materia tributaria, así como también la concesión de facilidades de pago de la deuda tributaria que hace la Administración a los sujetos pasivos. Conoceremos además los impuestos nacionales, municipales y aduaneros que rigen en la actualidad en estos países. A partir de este estudio podremos llegar a establecer varias conclusiones sobre el tema tratado.

**“ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PAGO DE LA
OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES DE LA C.A.N.”**

CAPÍTULO I

1. EL PAGO COMO FORMA DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

A lo largo de la historia los Estados han venido creando diversos tributos, los mismos que deben ser pagados por determinados miembros de la sociedad que gozan de capacidad contributiva, con la finalidad de obtener recursos, lo que les ha permitido cubrir el gasto público, así como también desarrollar políticas económicas y sociales. Nace de esta forma la relación jurídica tributaria entre la Administración y los sujetos pasivos, la misma que genera derechos y obligaciones para las dos partes. Dentro de esta relación jurídica entre la Administración y el contribuyente se genera la obligación tributaria, cuyo nacimiento, exigibilidad y cumplimiento son regulados por la ley. En este sentido es importante efectuar el análisis de una de las formas más comunes de extinguir la obligación tributaria como es “el pago o solución efectiva”, el mismo que se encuentra regulado por normas contenidas no solo en los Códigos Tributarios de los países que conforman la Comunidad Andina de Naciones sino también en sus distintas leyes e incluso en varias Decisiones adoptadas por la Comisión de la Comunidad Andina, las mismas que son de suma importancia para los países que la integran. En

este contexto los países andinos han hecho esfuerzos para armonizar sus legislaciones en lo que tiene que ver principalmente con los impuestos directos e indirectos, con lo que se busca fundamentalmente evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

La Comunidad Andina de Naciones constituye “una organización subregional con status legal internacional”. Actualmente está integrada por Ecuador, Colombia, Perú y Bolivia (Venezuela dejó de pertenecer a la Comunidad en el 2006), así como también por los órganos e instituciones que componen el Sistema Andino de Integración, SAI, como son: el Consejo Presidencial Andino, el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la Comisión de Plenipotenciarios de la Comunidad Andina, la Secretaría General de la Comunidad Andina, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, el Parlamento Andino, entre otros¹. Esta organización tiene como objetivos primordiales “promover el desarrollo balanceado y armonioso de los países miembros y la equidad de condiciones para impulsar su desarrollo a través de la integración y la cooperación social; fortalecer la participación en el proceso de integración regional con miras a la progresiva formación de un mercado común en Latinoamérica; y, buscar el desarrollo sostenido en el nivel de vida de sus habitantes”². La Comunidad Andina fue creada en 1996 por medio del Protocolo de Trujillo suscrito por los Presidentes de los países miembros en Perú en lugar del denominado Pacto Andino que fue creado por el Acuerdo de Cartagena suscrito en 1969.

1.1. CONCEPTO DE PAGO

¹ Marcel Tangarife Torres. *Derecho de la Integración en la Comunidad Andina*. Medellín, 1ª ed., 2002, p.69

² José Vicente Troya. *Tributación y Derechos Humanos*, Quito, 2006, ps. 1 y 2.

Etimológicamente la palabra “pago” proviene del latín *pacare*, que significa pagar, satisfacer, apaciguar.³

Federico Puig Peña define al pago como “el total cumplimiento de la prestación, llevado a cabo por el deudor con ánimo de extinguir el vínculo obligatorio”. Definición que le permite establecer las siguientes características del pago: Existencia de una obligación; la intención de extinguir la obligación; y, el hecho en que consiste la prestación.⁴

El Código Tributario Ecuatoriano no nos proporciona una definición de pago, igual situación ocurre con los demás países andinos, por lo que es necesario remitirnos a la legislación civil en donde se encuentran disposiciones legales que establecen una definición del pago y que son aplicables a nuestra materia.

Es así que el Art. 1611 del Código Civil Ecuatoriano define al pago efectivo como “la prestación de lo que se debe”, Colombia⁵, Art. 1626 C.C, Perú⁶, Art. 1220 C.C, contienen disposiciones análogas. El Código Civil de Bolivia, Art. 291 no emplea el término pago pero hace referencia en términos generales al deber que tiene el deudor de “proporcionar el cumplimiento exacto de la prestación debida”, disposición que la podemos equiparar a la contenida en las legislaciones de los demás países andinos.

En cuanto a la definición legal de pago, Guillermo Ospina Fernández manifiesta que esta constituye una fórmula omnicomprendiva del fenómeno, porque abarca toda clase de obligaciones, rectificando la idea vulgar de que el pago se circunscribe a la cancelación de dinero”.⁷ En consecuencia la definición que nos proporciona la materia civil es amplia porque comprende todo tipo de obligaciones, tanto las de hacer como las de no hacer y las de dar. Lo que no ocurre en materia tributaria, en donde se contempla

³ Fernando Fueyo Laneri. *Derecho Civil*, Tomo Cuarto, Vol. II, *De las Obligaciones*, , Santiago de Chile, editorial Universo S.A., 1958, p. 29

⁴(F. Puig Peña, *Compendio de Derecho Civil*, 312, citado por Eduardo Madera Grijalva, *Estudios de Derecho Tributario*, 121)

⁵ “El pago efectivo es la prestación de lo que se debe”

⁶ Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

⁷ Guillermo Ospina Fernández, *Régimen General de las Obligaciones*, Bogotá, Editorial Temis, 1976, p. 412.

únicamente las obligaciones de dar, las mismas que pueden ser extinguidas por medio del pago, se excluyen de esta forma tanto las obligaciones de hacer y no hacer más aun si tomamos en consideración que en nuestra legislación se hace una distinción entre la obligación tributaria propiamente dicha y los deberes formales, que involucran obligaciones de hacer tales como: la obligación que tiene el sujeto pasivo de inscribirse en el RUC, de llevar contabilidad, presentar su declaración, entre otras, los cuales deben ser cumplidos por los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria.

1.2. NATURALEZA JURIDICA DEL PAGO

En lo que respecta a la naturaleza jurídica del pago no existe un acuerdo absoluto en la doctrina, es así que para algunos autores el pago constituye un hecho jurídico, otros lo consideran como acto o negocio jurídico y hay quienes sostienen que es un acto debido. Giuliani Fonrouge, considera al pago como un acto o negocio jurídico de carácter “unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades”⁸, posición que sostiene el autor a pesar de la afirmación que la Corte Suprema Argentina hace respecto a este tema de que “el acto del pago crea una situación contractual exteriorizada por el recibo que el Estado otorga al contribuyente y por virtud del cual el deudor obtiene la liberación de su obligación”.⁹ Lo cual constituye un “derecho patrimonial” amparado por el Art. 17 de la Constitución nacional,¹⁰ criterio con el cual no concuerda el autor.

Puig Peña¹¹ considera que el pago en “ocasiones es un simple hecho y en otras, reviste el carácter de negocio” adoptando de esta forma una posición ecléctica.

⁸ Carlos Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*, vol. I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1976, 3era. ed., p. 492.

⁹ (C. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*, 492)

¹⁰ (C. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*, 492)

¹¹ Federico Puig Peña, *Compendio de Derecho Civil*, Tomo III, p. 313, citado por Eduardo Madera Grijalva, *Estudios de Derecho Tributario*. La relación y la de pago indebido. Quito. 1971, p. 121.

Para José Luís Pérez de Ayala y Eusebio González¹² la naturaleza jurídica del pago es la de un acto jurídico debido, que presenta tres características fundamentales:

- 1.- Es un acto debido, es decir el sujeto pasivo está obligado al pago del tributo por disposición expresa de la ley, siempre y cuando haya nacido la obligación tributaria.
- 2.- Es un acto jurídico “por su efecto de extinguir la obligación”.
- 3.- Que el acto de pagar no constituye nunca un negocio jurídico, en vista de que los efectos que produce el pago no dependen de la voluntad del deudor sino que están determinados por la ley.

Concuerdo con la tesis de estos autores, pues una vez que ha nacido la obligación tributaria el sujeto pasivo por disposición expresa de la ley está obligado al cumplimiento de la misma sin que su voluntad juegue un papel preponderante para el cumplimiento de la misma, pues una vez que ha nacido la obligación éste debe satisfacerla.

El autor ecuatoriano Eduardo Madera Grijalva considera que el pago es un “acto debido” del deudor, “que comprende la figura del cumplimiento, sea de la obligación, sea de la carga”.

1.3. OBJETO DEL PAGO

En lo que tiene que ver con este tema, el tratadista Sergio de la Garza¹³ manifiesta que “el objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria”. Es así que “en las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie”. En las obligaciones tributarias formales, en cambio “el objeto es la realización de un hecho positivo, o de un hecho

¹² José Luís Pérez de Ayala y Eusebio González. “Derecho tributario”, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones; Salamanca; ES; 1994; p.264 y 265.

¹³ Sergio De la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1994, p. 600.

negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia”. Señala además que el objeto del pago está sujeto a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad.

En lo que respecta al principio de identidad manifiesta el autor, que éste consiste en el cumplimiento de “la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes”.¹⁴

En virtud del principio de integridad “la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha”¹⁵, pues mientras no se pague la totalidad de la deuda se seguirán generando intereses respecto de la parte que se encuentra impaga, lo que dará lugar inclusive al procedimiento coactivo por cuanto no se ha cumplido con la obligación de pago.

Finalmente, por el principio de indivisibilidad se entiende que “el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la ley”¹⁶.

1.4. POR QUIEN DEBE HACERSE EL PAGO

En la obligación tributaria existe una relación de carácter jurídico en la que intervienen de manera necesaria, por una parte el sujeto pasivo, quien constituye la parte deudora del tributo, y por otra, el sujeto activo quien actúa como acreedor del tributo. En este punto nos vamos a referir en forma concreta al sujeto pasivo.

En términos generales podemos decir que corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria efectuar el pago de los tributos así como también cumplir con otros deberes o

¹⁴ (S. De la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*, 600)

¹⁵ (S. De la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*, 600)

¹⁶ (S. De la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*, 601)

prestaciones de carácter formal¹⁷, como por ejemplo llevar contabilidad, inscribirse en el registro correspondiente, presentar las declaraciones y libros contables, etc.

La doctrina y la propia ley nos proporcionan definiciones de sujeto pasivo, así, Ramón Valdés Costa define al sujeto pasivo como “el obligado al pago, cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo”¹⁸; Juan Martín Queralt lo define como “el realizador del presupuesto de hecho tributario, y, por ende, el titular de la capacidad económica gravada que con aquel se pone de manifiesto”¹⁹

El Art. 24 del Código Tributario Ecuatoriano aborda el tema y de un modo general establece que son sujetos pasivos de la obligación tributaria “la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como responsable...”

Definición de la que se desprende por una parte, que los sujetos pasivos están obligados por disposición legal al cumplimiento de las prestaciones tributarias, siendo notorio en este caso la aplicación del principio de legalidad, pues para estar obligado al cumplimiento de tal obligación se requiere de ley; y, por otro lado, se establece la vinculación directa existente entre el sujeto pasivo y la Administración, sin que interese que éstos sujetos hayan o no realizado el hecho generador.

Similar disposición la encontramos en Perú, en donde el Art. 7 de su Código Tributario hace referencia al “deudor tributario”²⁰, a quien por el contenido de la norma lo podemos identificar plenamente con el sujeto pasivo al que hace referencia la Ley ecuatoriana. De la misma disposición –Art. 24 C.T.E. – se desprende que son considerados sujetos pasivos de la obligación tributaria el contribuyente y los

¹⁷ José Vicente Troya, *Derecho Tributario Material*, Quito, 2004, p. 6

¹⁸ Ramón Valdés Costa, *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1996, p. 330.

¹⁹ Juan Martín Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Tecnos, 2001, p. 280

²⁰ Artículo 7° C.T.P.- DEUDOR TRIBUTARIO.-Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

responsables, dejando de lado a aquellas personas que intervengan con otro título en el cumplimiento de la obligación.

El Art. 22 del C.T.B. no incluye a los responsables dentro del grupo de los sujetos pasivos, estableciendo que serán considerados como tales únicamente los contribuyentes y los sustitutos del mismo.²¹

En lo que respecta a Colombia, el Estatuto Tributario no nos proporciona una definición expresa de sujeto pasivo pero si respecto al contribuyente y responsable en particular, en disposiciones separadas. En este sentido el Art. 3 del Estatuto Tributario, hace referencia a los responsables, pero no de forma general como lo hacen las demás legislaciones andinas sino de manera limitada al caso del impuesto de timbre, aunque la doctrina colombiana confiere a esta definición el carácter de general.²² En este punto es importante señalar, que de acuerdo a lo establecido en esta legislación tributaria el término contribuyente, con todo lo que implica su contenido, es considerado como sinónimo del término responsable, en lo que respecta al impuesto sobre las ventas, por disposición expresa de la ley²³, lo cual a decir del autor colombiano Bravo Arteaga “es equivocado, pues los términos contribuyente y responsable son incompatibles entre sí, ya que, según el Art. 2 “contribuyente, es el sujeto que realiza el hecho imponible y, según el Art. 3, “responsable” es el sujeto que sin tener el carácter de contribuyente es obligado por la ley a cumplir la obligación tributaria, opinión que comparto porque son conceptos con contenido diferente.

La disposición del mencionado Art. 24 del C.T.E. es aplicable también en el ámbito aduanero pues la Ley Orgánica de Aduanas de Ecuador en su Art. 11 inciso 3 estipula

²¹ Artículo 22° C.T.B.- (Sujeto Pasivo) Es sujeto pasivo el contribuyente o sustituto del mismo, quien debe cumplir las obligaciones tributarias establecidas conforme dispone este Código y las Leyes.

²² Juan Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1997, 2ª ed., p. 222.

²³ Art. 4. E.T.C. Sinónimos. Para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable.

que *“Sujeto Pasivo de la obligación tributaria aduanera es quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de Contribuyente o Responsable. En las Importaciones, contribuyente es el propietario o consignatario de las mercancías; y en las exportaciones contribuyente es el consignante”*.²⁴ . Consecuentemente el sujeto pasivo en materia aduanera será el importador o exportador en su caso. Disposición similar la encontramos en Perú Art. 11 de la Ley Orgánica de Aduanas; en Bolivia, Art. 7 en donde además del consignante o el consignatario, son considerados sujetos pasivos el despachante y la agencia despachante de Aduanas cuando éstos hubieran actuado en el despacho.

En términos generales podemos decir que tanto las personas naturales como las jurídicas pueden ser sujetos pasivos de la obligación tributaria, así como también de forma excepcional pueden llegar a adoptar esta condición las unidades económicas carentes de personalidad jurídica, siempre y cuando la propia ley lo establezca de manera expresa.

Este tema ha sido materia de amplia discusión en la doctrina y se han generado una serie de interrogantes en cuanto a la posibilidad de que además de las personas físicas y jurídicas puedan existir otros entes colectivos carentes de personalidad jurídica que sean considerados por el Derecho Tributario como sujetos pasivos y como tales, sujetos de derechos y obligaciones tributarias; así como también respecto al tema de quién asume la posición deudora frente a la Administración tributaria en tratándose de entes colectivos carentes de personalidad jurídica. Surgen obviamente muchas más interrogantes que ya han sido objeto de análisis por varios autores en cuanto incluso a la capacidad jurídica de éstos entes por ejemplo, pero nosotros nos centraremos únicamente en las dos primeras.

²⁴ Ley Orgánica de Aduanas, obra citada pág. 14.

Respecto a la primera pregunta, existen varias posiciones doctrinales, así Giannini, Ingrosso, entre otros autores, defienden la tesis de que es posible la existencia de un sujeto pasivo tributario sin personalidad jurídica, siempre que la ley tributaria lo establezca.

Una posición contraria a la anterior adoptan los autores Berliri, L V., Berliri, A, quienes niegan la existencia de sujetos pasivos tributarios sin personalidad jurídica, fundamentado su tesis básicamente en que en Derecho Tributario no se puede hablar de una capacidad jurídica distinta del Derecho Privado; y, por consiguiente “solo puede ser obligado a pagar tributos quien tiene un poder de disposición patrimonial reconocido por el Derecho Privado”²⁵.

Al respecto el tratadista Pérez de Ayala manifiesta que “el fundamento para atribuirles a las entidades económicas el carácter de sujetos pasivos se encuentra en que estas pueden ser titulares de hechos imposables de modo autónomo y unitario”²⁶. El autor sostiene además, que *“cuando un precepto tributario tipifica a un ente colectivo no personificado como sujeto pasivo de un impuesto, le atribuye una capacidad de contribuir a título propio, de la que carecía a tenor de las normas de Derecho patrimonial común, al no poder ser propietario de rentas o patrimonio que se le imputan legalmente. De suerte que el sujeto colectivo no personificado adquiere la condición de sujeto pasivo del tributo en virtud de una ficción legal, que da vida a una capacidad de contribuir, jurídicamente inexistente desde la perspectiva del Derecho Privado”*.²⁷

Respecto a la segunda interrogante, es decir en cuanto a quién asume la posición deudora frente a la Administración tributaria, si el ente carente de personalidad jurídica o los sujetos agrupados en el ente, se presentan dos posibles respuestas:²⁸

1.- Que el ente carente de personalidad jurídica sea considerado como deudor, lo cual para los tratadistas Eusebio González García y Blanca Torres Espinosa es difícil de sostener, puesto que al carecer estos entes de personalidad jurídica no pueden ser

²⁵ Eusebio González García y Blanca Torres Espinosa. Los Sujetos Pasivos sin Personalidad, en Manual de Derecho Tributario. Editorial Porrúa, México, 2005, pág. 218.

²⁶ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, p. 6)

²⁷ Eusebio González García y Blanca Torres Espinosa. Los Sujetos Pasivos sin Personalidad, en Manual de Derecho Tributario. Editorial Porrúa, México, 2005, págs. 219, 220.

²⁸ Eusebio González García y Blanca Torres Espinosa. Los Sujetos Pasivos sin Personalidad, en Manual de Derecho Tributario. Editorial Porrúa, México, 2005, págs. 222.

propietarios de patrimonio distinto del patrimonio de los sujetos agrupados y por lo tanto no pueden disponer de él, así como tampoco la acción recaudadora podría recaer sobre ese patrimonio.

2.- La segunda respuesta, es al parecer la más acertada, y consiste en que los sujetos agrupados asuman el pago de la obligación tributaria pasando a ser por lo tanto la parte deudora, en este sentido los autores mencionados se acogen a las palabras de Sáinz de Bujanda quien señala que “la titularidad de los efectos jurídicos imputables a un ente colectivo corresponden a las personas –físicas o jurídicas- que los componen y que aparecen unidas entre sí por un vínculo reconocido por el ordenamiento”. Esto en vista de que como ya se manifestó anteriormente éstos entes no pueden ser propietarios de bienes por sí mismo, por lo tanto cuando se efectúa el pago del tributo se lo hace con recursos de los sujetos agrupados, pues aun cuando han contribuido todos en común no pierden por ese motivo la titularidad de la propiedad, por lo tanto la Administración podrá ejercer su acción de cobro en contra de todo el grupo, pues existe solidaridad entre ellos, o respecto de cada individuo pero en este último caso deberán responder únicamente por la parte de deuda que les corresponde.

Sobre este tema, el Art. 24 inc. 2 del Código Tributario de Ecuador dispone que *“Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva”*.

Por su parte el Art. 23 del Código Tributario de Bolivia, establece que *“Contribuyente es el sujeto pasivo respecto del cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Dicha condición puede recaer:*

3. En las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición. Salvando los patrimonios autónomos emergentes de procesos de titularización y los fondos de inversión administrados por Sociedades Administradoras de Fondos de Inversión y demás fideicomisos.

De los artículos señalados se colige que la legislación tributaria ecuatoriana incluye a las unidades económicas dentro del grupo de los sujetos pasivos en general, no así la legislación Boliviana, la misma que en el Art. 23 de su Código Tributario las incluye dentro de los contribuyentes en particular y no dentro de los sujetos pasivos en general como ocurre en Ecuador, lo cual a decir del Dr. José Vicente Troya “es apropiado, puesto que las unidades económicas, por su propia naturaleza, no pueden ser responsables por deuda ajena; y muy especialmente, da los elementos esenciales, la existencia de un patrimonio y la autonomía funcional”²⁹.

En las legislaciones de Perú y Colombia no se encuentran disposiciones legales expresas que hagan referencia a las unidades económicas como sujetos pasivos.

Otra temática que ha dado lugar a discusión en la doctrina es el hecho de considerar a los entes públicos como sujetos pasivos de la obligación tributaria. En este sentido se han planteado fundamentalmente dos interrogantes, la primera de ellas hace referencia al hecho de que si un ente público puede ser sujeto pasivo de sus propios tributos; y, la segunda que si un ente público puede ser sujeto pasivo de los tributos establecidos a favor de otro ente público.³⁰

Sobre la primera interrogante el autor Juan Martín Queralt³¹ afirma que si es posible que los entes públicos actúen como sujetos pasivos, en vista de que en la actualidad algunos de ellos realizan actividades de índole económico en circunstancias similares a las empresas privadas, por lo cual no sería adecuado que a estas empresas estatales se les confiera privilegios en el ámbito tributario, lo que generaría una competencia desigual entre unos y otros.

En cuanto al segundo aspecto, el autor manifiesta que el mayor problema que se afrontaba en este tema era básicamente la forma en que se lo fundamentaba, pues se

²⁹ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, p. 7)

³⁰ (J. Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 290)

³¹ (J. Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 290 y 291)

consideraba que el tributo tenía como base la soberanía del Estado lo cual era incompatible con la sujeción del Estado a un ente inferior; lo que en la actualidad ha sido superado, debido a la fundamentación del tributo en “criterios y principios de justicia material ajenos a la noción de soberanía, así como la distinción de Estado-ordenamiento, que goza de esa cualidad, y Estado persona o Administración pública, que no puede arrogarse esa nota, sino que actúa en todo sujeta al derecho, destruyendo de esta forma el obstáculo antes alegado para evitar la sujeción del tributo al propio Estado”, lo que ha permitido sin mayor dificultad que el Estado se sujete a los tributos de otros entes públicos.

En la actualidad los distintos sistemas tributarios han incluido en sus legislaciones además de los contribuyentes a otros sujetos que sin ser los realizadores del hecho imponible ni titulares de la obligación tributaria, por mandato expreso de la Ley están obligados a cumplir la obligación tributaria y las demás prestaciones accesorias que de ella se desprenden, con la finalidad de garantizar y asegurar el crédito tributario, nos estamos refiriendo a los denominados “responsables” y “sustitutos” de la relación jurídico tributario, ampliando de esta forma el aspecto subjetivo de la obligación.³²

Como consecuencia de lo manifestado en líneas anteriores, la doctrina en base a las disposiciones legales tributarias hace una distinción importante dentro de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, entre aquellos que lo son por obligación propia, dentro de los cuales se enmarcan los “contribuyentes”; y, aquellos que lo son por obligación ajena, refiriéndose en este caso a los “responsables” de la obligación tributaria.

En primera instancia haremos referencia al tema de los contribuyentes, a quienes Juan Martín Queralt los define como aquellos que realizan “el hecho imponible, quedando

³² (J. Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 280)

por ello, vinculados ante la Hacienda Pública al pago de la obligación tributaria y al cumplimiento de las prestaciones accesorias”.³³ En consecuencia, “los contribuyentes o causantes directos de la obligación son los deudores de la misma, por haberse cumplido respecto de ellos, el hecho generador de la obligación tributaria”,³⁴ y son quienes ostentan la titularidad de la misma.

El Art. 25 del CTE. define al contribuyente como “la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador”. De esta definición podemos extraer varios aspectos importantes: por una parte, que es el contribuyente quien realiza el hecho imponible, quedando por ello obligado al pago de los tributos y al cumplimiento de las demás prestaciones que de ella se derivan; y, por otra parte, que se genera un vínculo jurídico directo entre su persona como sujeto pasivo y la Administración, vínculo que terminará con el cumplimiento de la obligación. Se debe tomar en cuenta además, que tendrán la condición de contribuyentes solo aquellas personas que la ley establezca como tales. Disposiciones similares las encontramos en el Art. 8 del C.T.P., Art. 23 del C.T.B. y Art. 2 del E.T.C., pero hay que aclarar que la definición colombiana³⁵ presenta cierta particularidad, en vista de que la disposición legal que define al contribuyente incluye el concepto de “responsable directo”, lo cual lleva a pensar que existen además “responsables indirectos”, sin definir ninguno de los dos, incurriendo en este sentido en error.³⁶

³³ (J. Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 282)

³⁴ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 8)

³⁵ El Artículo 2 del Estatuto Tributario de Colombia de fine al contribuyente, en los siguientes términos: “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributos los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial”.

³⁶ (J. Bravo, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 222)

En lo que respecta a los denominados responsables, Giannini los define como “la persona a quien la ley impone la obligación de satisfacer un tributo que recae sobre otra”.³⁷

De la definición planteada podemos establecer que los responsables no son titulares de la obligación tributaria como si lo son los contribuyentes, porque el hecho generador no se ha verificado respecto de los primeros, lo cual marca una clara diferencia entre unos y otros, sin que por ello queden exentos del cumplimiento de la obligación. Los responsables tienen relación directa con el contribuyente.³⁸

Manifestamos en líneas anteriores que la creación de la figura de los responsables tiene como fundamento asegurar el pago de la obligación tributaria, constituyéndose en “garantes del pago de los tributos”, ampliándose de esta manera el elemento subjetivo de la relación jurídica tributaria.³⁹

De acuerdo a lo establecido en la legislación ecuatoriana, el responsable en su calidad de sujeto pasivo está obligado al cumplimiento tanto de la obligación principal como a las de carácter formal.

El responsable y el contribuyente son responsables solidarios por el pago de los tributos ante la Administración tributaria, pudiendo esta ejercer su derecho de cobro ya sea en contra del contribuyente o del responsable a su elección pero quedando a salvo el derecho del responsable para exigir que se le restituya lo pagado, reclamo que lo hará ante la justicia ordinaria, en juicio verbal sumario, sin que ello signifique que subroge a la Administración en todos sus derechos.

En términos generales podemos afirmar que en materia tributaria la solidaridad nace de la ley a diferencia del Derecho Civil en donde además surge de la voluntad de las partes.

³⁷ Eduardo Madera Grijalva, *Estudios de Derecho Tributario*. La relación y la de pago indebido. Quito. 1971, p. 102)

³⁸ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 9)

³⁹ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 8)

El Código tributario ecuatoriano⁴⁰ establece a manera de clasificación tres grupos de responsables del pago de la obligación tributaria; es decir que se puede llegar a ostentar la calidad de tal por diferentes títulos: ya sea por representación; como adquirentes de bienes o sucesores; o como agentes de retención o percepción.⁴¹

Dentro del primer grupo de responsables, es decir aquellos que adquieren esta condición por representación, se encuentran los representantes legales de las personas naturales catalogadas como incapaces, los representantes legales de las personas jurídicas; los que administren, dirijan o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; se incluyen además a los síndicos de quiebra o de concurso de acreedores, los liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, entre otros.

En este caso la responsabilidad de estas personas se limita únicamente al valor de los bienes que administran así como también al valor de las rentas producidas durante su gestión. El código tributario de Bolivia Art. 28 regula de forma similar la responsabilidad solidaria de este grupo de personas.

En lo que respecta a Colombia, el E.T.C. Arts. 793 y 794 hacen una diferenciación entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria. Según el Estatuto la responsabilidad solidaria constituye una sanción en ciertos casos en los cuales se ha obrado con mala fe, así por ejemplo el Art. 572-1 del E.T. establece que serán solidariamente responsables el ente no contribuyente o exento del impuesto a la renta con el obligado principal, en el caso en que el primero sirva de instrumento de evasión de terceros, quien deberá responder no solo por la obligación tributaria sino también por las sanciones que se deriven de tal hecho. En consecuencia la sanción será impuesta no solo al ente sino también a los

⁴⁰ Arts. 27, 28, 29 C.T.E.

⁴¹ Arts. 27, 28 y 29 del Código Tributario de Ecuador.

miembros de la junta y al representante legal, por disposición expresa de la ley.⁴² En cuanto a la responsabilidad subsidiaria se produce cuando hay incumplimiento de deberes formales de terceros. El E.T. Art. 798 atribuye responsabilidad subsidiaria a aquellos sujetos que se encuentran “obligados al cumplimiento de deberes formales de terceros cuando omiten cumplir tales deberes, por las consecuencias que se deriven de la omisión”. Dentro de estos obligados se encuentran los representantes legales, los tutores y curadores de menores de edad e incapaces, representantes legales de personas jurídicas, albaceas, administradores, liquidadores de sociedades.⁴³

En lo que respecta al segundo grupo, es decir a los responsables como adquirentes o sucesores, estos son solidariamente responsables respecto a “su antecesor en el derecho, quien tiene la condición de contribuyente”.⁴⁴ El Art. 28 del CTE hace referencia a este tipo de responsabilidad, que en doctrina se la denomina objetiva, en vista de que hace alusión al “objeto de la imposición”.⁴⁵

En cuanto al tercer grupo, éste está conformado por los agentes de retención o percepción, es decir aquellas personas naturales o jurídicas que debido a la actividad que realizan, al cargo que ocupan o a la función que desempeñan están obligados por disposición legal a retener tributos, sin que necesariamente sean funcionarios públicos.⁴⁶

La responsabilidad de estas personas se mantiene respecto del contribuyente de manera solidaria ante el sujeto activo hasta el momento en que se efectúe de forma efectiva la correspondiente retención o percepción de tributos, quienes a partir de ese momento serán los únicos responsables frente a la Administración tributaria.⁴⁷ Lo cual es lógico porque el contribuyente ya cumplió con el pago del tributo, quedando en manos de los

⁴² (J. Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 233)

⁴³ (J. Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 233)

⁴⁴ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 10)

⁴⁵ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 10)

⁴⁶ Art. 29 Código Tributario de Ecuador.

⁴⁷ Art. 30 Código Tributario de Ecuador.

retentores o perceptores entregar lo percibido por concepto de tributos a la Administración. En Bolivia, Art. 25 C.T. los agentes de retención y percepción están configurados como sustitutos, quienes deberán cumplir con obligaciones similares a las atribuidas a los denominados responsables.

Enfocado a la materia aduanera, la categoría de responsable en la obligación tributaria la tiene el Agente Afianzado de Aduanas, a quien se le ha impuesto la equiparación con el importador en materia de pago tributos, lo que se encuentra reflejado en el del Art. 120 inc.3 de la LOA de Ecuador, que establece: *“El Agente Aduana que interviene en el despacho de las mercancías es responsable solidario de la obligación tributaria aduanera, sin perjuicio de la responsabilidad penal que legalmente corresponda”*⁴⁸.

Disposición similar la encontramos en el Art. 11 de la Ley General de Aduanas de Perú. Hasta aquí hemos analizado en forma breve varios aspectos importantes sobre los contribuyentes y responsables a continuación haremos alusión a los denominados “sustitutos” de la obligación tributaria.

Otra de las figuras tributarias dentro de los sujetos pasivos que es necesario analizar es la de los denominados sustitutos de la obligación tributaria, para lo cual nos remitiremos a la ley General de España Art. 32, que los define en los siguientes términos: “Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar de aquél, esta obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hallan obligados por ley a detraer, con ocasión de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso *en el tesoro.*”⁴⁹ De esta definición se desprenden tres aspectos importantes:

⁴⁸ Ley Orgánica de Aduanas, obra citada pág. 117.

⁴⁹ (J. Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 285 y 286)

- 1.- Al sustituto le corresponde cumplir con las prestaciones de carácter formal y material.
- 2.- El sustituto “desplaza al contribuyente” colocándose en su lugar y su queda por lo tanto vinculado a la Administración (Hacienda Pública)
- 3.- Que la calidad de sustituto debe estar establecida por la ley.

1. 5. A QUIEN DEBE HACERSE EL PAGO.

En términos generales podemos afirmar que el pago se lo debe hacer al sujeto activo de la obligación tributaria.

Ramón Valdés Costa, define al sujeto activo de la obligación tributaria como “*el órgano estatal titular del crédito, es decir, el que tiene derecho a exigir e ingresar el importe del tributo*”

Juan Martín Queralt lo define como “el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo”.⁵⁰

Consecuentemente de las dos definiciones podemos establecer que el sujeto activo es un “ente público”, en el que se puede distinguir los distintos roles que este cumple, ya sea como creador del tributo o como aquel “ente que desarrolla su gestión y recaudación”.⁵¹

En el primer caso el “Estado representa una soberanía que mantiene bajo su sujeción a los particulares, no solo como una fuerza política y jurídica sino con la finalidad de realizar el bien común de los asociados” existiendo de una forma u otra una relación desigual entre el sujeto activo y pasivo. Queda claro, pues que el sujeto activo es parte de una relación jurídica establecida por la ley. La competencia para crear el tributo, corresponde al Poder Legislativo; el sujeto activo es el órgano administrativo titular del crédito tributario.

⁵⁰ (J. Queralt, y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 279)

⁵¹ (J. Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 212)

En el segundo caso, que es en realidad el de mayor interés en esta temática, es el papel que desempeña el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, en donde se presenta una relación de igualdad entre sujeto activo y pasivo, pues uno y otro deberán someterse obligatoriamente a las disposiciones legales, las mismas que establecerán los derecho y obligaciones que les corresponde cumplir a cada uno de ellos.

El hecho de que los países que conforman la CAN estén constituidos como Repúblicas Unitarias, es de vital importancia en materia tributaria, sin dejar de lado el hecho de que en éstos países existe una tendencia a la descentralización, lo cual se halla reconocido constitucionalmente. En este sentido se establecen como sujetos activos de la obligación tributaria, fundamentalmente el Estado, las regiones, provincias, municipios, departamentos, distritos o “entidades diversas con competencia político territorial, así como otros que no lo posean pero que tienen a su cargo variados cometidos de carácter publico”⁵²

En la actualidad se ha ampliado el radio de acción de estos sujetos pues están facultados para crear y aplicar tasas y contribuciones, como ocurre con las Municipalidades por ejemplo, convirtiéndose de esta forma en sujetos activos de la obligación tributaria, aun cuando no hayan sido estos entes los creadores de los mismos.

En este sentido la Constitución Política de Ecuador atribuye la potestad para crear tributos al Estado, quien ejercerá este derecho a través del Congreso Nacional, previa iniciativa del Ejecutivo. Pero señala además que tanto los gobiernos provinciales como las municipales están facultados para crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras;⁵³ facultad que no se la extiende a la creación de impuestos, pues esta es atribución exclusiva del Estado. Se observa en estas disposiciones Constitucionales que existe una clara tendencia a descentralizar el Estado en materia

⁵² (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 5)

⁵³ Art.228 inc. 2 de la Constitución Política de Ecuador.

tributaria. Similar situación ocurre en los demás países andinos, es así que en Perú, el Art. 195 de la Constitución, establece que entre las competencias atribuidas a las municipalidades están las que le permiten crear, modificar y suprimir contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales. En Colombia, se prevé que tanto los departamentos como los concejos municipales están facultados para establecer los tributos y contribuciones necesarias para el cumplimiento de sus funciones.⁵⁴ En Bolivia, la Constitución Política del Estado Art. 201 literal I establece que los municipios “no podrán establecer tributos que no sean tasas o patentes cuya creación, requiere aprobación previa de la Cámara de Senadores, basada en un dictamen Técnico del Poder Ejecutivo...”

En Ecuador la función de sujeto activo de la obligación tributaria, en representación del Estado la ejerce el Servicio de Rentas Internas (SRI), Institución que fue creada mediante Ley No. 41, publicada en el Registro Oficial No. 206 del 2 de Diciembre de 1997, que reemplazó a la Dirección General de Rentas; y en materia aduanera lo es la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

En Colombia, en representación de la Nación actúa la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), organismo que fue creado mediante Decreto 2117 de 1992, como resultado de la fusión entre la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN) en el año 1993. En 1999 se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante Decreto 1071, que es la que actualmente administra y controla el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.⁵⁵

En Perú, el organismo encargado de la Administración de tributos es la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), creada mediante

⁵⁴ Arts. 150, 300 núm. 4 y 313 de la Constitución de Colombia.

⁵⁵ <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>

Ley N° 24829, institución que mediante Decreto Supremo N° 061-2002-PCM, absorbió a la Superintendencia Nacional de Aduanas, asumiendo las funciones, facultades y atribuciones que a esta entidad le correspondían.⁵⁶

En Bolivia, es el Servicio de Impuestos Nacionales, creado mediante Ley 2166 de 22 de diciembre de 2000. Este organismo está encargado de la administración de los tributos nacionales y los de carácter aduanero.⁵⁷

Estos organismos gozan de autonomía financiera y política y se encargan fundamentalmente de la Administración y recaudación de los tributos, incluyendo en este caso el cobro a través de la vía coactiva. En lo que respecta a la recaudación de tributos el art. 40 del C.T.E. establece que “el pago debe hacerse al acreedor del tributo y por éste al funcionario, empleado o agente, a quien la ley o el reglamento faculte su recaudación, retención o percepción” Hay que aclarar que actualmente los pagos por concepto de tributos se los efectúa en las instituciones bancarias debidamente autorizadas por la Administración, en ejercicio de la facultad recaudadora que la ley le confiere a ésta, lo cual ocurre no solo en Ecuador sino en general en los países que forman parte de la Comunidad Andina.

Les corresponde además a estos entes, vigilar que los sujetos pasivos cumplan con la obligación tributaria y los deberes formales que de ella se desprenden, establecer la cuantía de los tributos que se encuentran a su cargo cuando la ley así lo establezca, la resolución de los reclamos y de recursos que los sujetos pasivos presenten.

El Art. 23 del Código Tributario Ecuatoriano en términos generales define al Sujeto Activo como “*el ente público acreedor del tributo*”⁵⁸, mientras que, la Ley Orgánica de Aduanas en el segundo inciso de su Art. 11, taxativamente expresa que “*Sujeto Activo*

⁵⁶ <http://www.sunat.gob.pe/quienesSomos/index.html>

⁵⁷ <http://www.impuestos.gov.bo/Institucional/Institucional.php>

⁵⁸ Código Tributario, obra citada, pág. 4.

*de la obligación tributaria aduanera es el Estado, por intermedio de la Corporación Aduanera Ecuatoriana ...”*⁵⁹

La Ley Orgánica de Aduanas, precisa más el concepto, especificando la naturaleza tributaria de la relación y el carácter público del ente autónomo que regula esta relación, como es la **Corporación Aduanera Ecuatoriana**. Esta precisión es importante, por cuanto el ente debe integrar necesariamente la estructura estatal para ser considerado sujeto activo como tal.

En términos similares al contenido de la LOA de nuestro país, se manifiesta el Art. 21 del Código Orgánico Tributario de Bolivia que determina que “el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el Estado”, estableciendo además las facultades inherentes a la Administración Tributaria nacional, departamental y municipal, entre las que se encuentran fundamentalmente la de recaudación, control, verificación, valoración, inspección previa, fiscalización, liquidación, determinación, ejecución, entre otras. La Ley General de Aduanas de este mismo país Art. 11 prevé que “en la obligación tributaria aduanera intervienen como sujeto activo en su calidad de acreedor tributario, ADUANAS...”

Perú hace referencia al acreedor tributario y lo define como “aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria”, gozando de esta calidad el Gobierno central, los Gobiernos regionales, los gobiernos locales y las entidades de derecho público con personería jurídica, pues así lo establece el Art. 4 de C.T.P. En materia aduanera el Art.7 de la Ley General de Aduanas prevé que “en la obligación tributaria aduanera el Estado es sujeto activo”.

⁵⁹ Ley Orgánica de Aduanas, obra citada pág. 13.

Es de advertir que no en todas las legislaciones tributarias aparece una definición expresa de sujeto activo como ocurre en los casos anteriores, Colombia es precisamente uno de ellos, pues el Estatuto Tributario no proporciona una definición de sujeto activo. Los derechos positivos demuestran que la figura del sujeto activo no se da siempre en forma integral.

Es frecuente que el tributo tenga, total o parcialmente, un destino ajeno al sujeto activo, es decir, que beneficie a instituciones que no necesariamente son sujetos activos. Se puede dar el caso también de la coparticipación de los entes locales en los impuestos nacionales y el de los tributos creados para otorgar subvenciones a otros entes públicos o privados, así podemos mencionar la coparticipación de los municipios en los recursos obtenidos por el Estado por concepto de tributos nacionales, lo que vendría a ser un tema de carácter presupuestario. En estos casos, el sujeto activo sigue siendo el Estado central, así podemos hacer referencia al caso de los impuestos establecidos en la Ley de Régimen Tributario Interno, como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), causado en las importaciones, en donde la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), actúa únicamente como un Agente de Percepción, pues tiene la obligación de entregar los valores recaudados al Servicio de Rentas Internas, que es el Sujeto Activo de estos tributos.

1.6. CUANDO DEBE HACERSE EL PAGO

La época de pago o el tiempo dentro del cual el sujeto pasivo debe satisfacer la obligación tributaria esta determinada por la fecha de exigibilidad de la misma. Al respecto el Art. 40 del C.T.E. establece que la “obligación tributaria deberá satisfacerse

en el tiempo que señale la Ley tributaria respectiva o su Reglamento, y a falta de tal señalamiento en la fecha en que hubiere nacido la obligación”

En lo que respecta al nacimiento de la obligación tributaria esta tiene lugar en el momento en que se ha cumplido el hecho generador o en otras palabras como lo señala el Art. 17 del C.T.E. “cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo”

La fecha de exigibilidad de la obligación tributaria varía en los casos en los cuales no existe norma expresa que la señale, de manera que cuando le corresponda al sujeto pasivo efectuar la liquidación y determinación de la obligación, ésta será exigible desde la fecha del vencimiento del plazo para presentar la correspondiente declaración; y, en los casos que sea la Administración quien deba liquidarla esta será exigible desde el día siguiente al que se efectúe la notificación de la misma al interesado. La determinación de la fecha de exigibilidad es importante además porque a partir de ella el sujeto activo podrá ejercer su pretensión de cobro; y además porque a partir de ese momento comienza a correr el plazo para la prescripción de la acción de cobro tanto de los tributos como de los intereses y multas que se hayan originado por la falta de pago.

La falta de pago por parte del deudor tributario ocasionará que se aplique automáticamente al crédito tributario el interés de mora vigente en beneficio del sujeto activo sin que sea necesario que la Administración emita resolución alguna, interés que se generará desde el momento en que es exigible la obligación hasta la fecha de extinción de la misma.⁶⁰

Al interés generado en beneficio de la Administración se lo justifica por “el hecho de que por la mora del sujeto pasivo no dispone oportunamente de los recursos a que tiene derecho. El interés a favor del particular, Art. 21 del C.T.E., en caso de devoluciones

⁶⁰ Art. 20 inc.2 del Código Tributario de Ecuador

tributarias, por las mismas razones, es de tipo similar aplicándose para ambos casos criterios simétrico”⁶¹

Respecto a la naturaleza jurídica del interés existe discusión en doctrina. Al efecto Giuliani Fonrouge cita a Myrbach-Rheinfeld, quien hace una distinción entre intereses moratorios y compensatorios , siendo los primeros “aplicables en el pago tardío de impuestos”, los mismos que poseen las características de “intimidatorios y resarcitorios a la vez”; y, en el segundo caso “en la demorada restitución de las demasías percibidas por el Estado” representan la “compensación (indemnización) por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a disposición de las partes”⁶²

Giuliani no halla justificada esta distinción debido a que “el interés tiene únicamente carácter resarcitorio o indemnizatorio”, sin perjuicio de que se establezca una sanción de tipo punitivo, sujeta a principios de lo tributario penal.⁶³

Sobre este tema Rafael Bielsa⁶⁴ manifiesta que “las leyes fiscales diferencian los intereses en moratorios y punitivos”, los primeros tienen lugar por la mora sin interpelación y los segundos tienen “carácter represivo, en sentido disciplinario, pero no del derecho penal, pues ese incumplimiento no presupone ni delito ni contravención”⁶⁵ sino que debe entenderse que lo es en el sentido de disciplinario para el contribuyente.

En los países de la Comunidad Andina rigen las siguientes normas: en Ecuador⁶⁶ el interés actual es de 1,5 veces la tasa activa referencial para 90 días establecida por el Banco Central del Ecuador; En Perú, Art. 33 la SUNAT tiene la facultad de fijar la Tasa de Interés Moratorio (TIM) aplicable a los tributos impagos que están a su cargo, la

⁶¹ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 22)

⁶² (C. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*, 508)

⁶³ (C. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*, 509)

⁶⁴ Rafael Bielsa, *Compendio de Derecho Fiscal*, p. 81, citado por Eduardo Madera Grijalva, *Estudios de Derecho Tributario*. La relación y la de pago indebido. Quito. 1971, p. 128.

⁶⁵ (R. Bielsa, *Compendio de Derecho Fiscal*, p. 81, citado por Eduardo Madera Grijalva, *Estudios de Derecho Tributario*, 128)

⁶⁶ Art. 21 Código Tributario de Ecuador, reformado por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria.

misma que no podrá superar el 10% de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior. Los Gobiernos locales también pueden fijarla respecto de los impuestos que administran siempre y cuando no supere la tasa fijada por la SUNAT. En Colombia,⁶⁷ a partir del 1o de enero del 2006, se estableció que la tasa de interés moratorio es equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora, la misma que será aplicable a los impuestos nacionales, departamentales, municipales y distritales. En Bolivia, Art. 47 CTO el interés vigente corresponde a la tasa anual de interés activa promedio para operaciones en Unidades de Fomento de la Vivienda (UFV) publicada por el Banco Central de Bolivia, incrementada en tres puntos.

El pago de interés por parte del sujeto pasivo por falta de pago de impuestos, anticipos y retenciones nace de la ley sin necesidad de que la Administración emita algún tipo de resolución.

1.7. DONDE DEBE HACERSE EL PAGO.

El pago de la obligación tributaria conforme lo establece el C.T.E. debe efectuarse en el lugar en que las disposiciones legales o reglamentarias lo determinen, en el lugar en donde funcionen las oficinas de recaudación; donde se hubiere producido el hecho generador, o en el lugar en donde tenga su domicilio el deudor.

En lo que respecta al domicilio se debe diferenciar entre los elementos que lo conforman, por una parte el corpus o residencia y por otra el *ánimas* o intención. En materia tributaria adquiere gran importancia la residencia.

⁶⁷ Artículo 635 Estatuto Tributario de Colombia.

En este sentido el Artículo 59 C.T.E. determina que el domicilio fiscal de las personas naturales es el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador. Prevalciendo la residencia del sujeto pasivo al igual que en el caso boliviano Art. 38.⁶⁸

En la misma línea se proyecta el tema del domicilio de las personas jurídicas pero se incluye además lógicamente aquel señalado en los estatutos respectivos.⁶⁹

El Art. 62 del C.T.E. faculta al sujeto pasivo, ya sea deudor o contribuyente para que fije un lugar determinado como domicilio, pero requerirá de autorización previa de la Administración para que este sea considerado como tal, domicilio que tendrá el carácter de especial. El Código Tributario de Bolivia, Art. 37 impone tanto a las personas naturales como jurídicas la obligación de fijar su domicilio dentro del territorio nacional, especialmente en el lugar en donde ejercen su actividad comercial o productiva.

En Ecuador, Bolivia⁷⁰, Colombia,⁷¹ las entidades del sistema financiero están autorizadas para recibir el pago de tributos, en el horario de atención que estas establezcan, y se tendrá como fecha y hora del pago la que se encuentre registrada por dichas entidades, las misma que están obligadas a consignar los valores recaudados, en los plazos y lugares establecidos por la ley.

En Colombia, la residencia consiste en la permanencia continua en el país por más de 6 meses en el año o período gravable, o que se completen dentro de éste; lo mismo que la

⁶⁸ Artículo 38°.- Código Tributario de Bolivia .- (Domicilio de las Personas Naturales)

Cuando la persona natural no tuviera domicilio señalado o teniéndolo señalado, éste fuera inexistente, a todos los efectos tributarios se presume que el domicilio en el país de las personas naturales es:

1. El lugar de su residencia habitual o su vivienda permanente.
2. El lugar donde desarrolle su actividad principal, en caso de no conocerse la residencia o existir dificultad para determinarla.
3. El lugar donde ocurra el hecho generador, en caso de no existir domicilio en los términos de los numerales precedentes.

La notificación así practicada se considerará válida a todos los efectos legales.

⁶⁹ Art. 61 Código Tributario de Ecuador; Art. 39 Código Tributario de Bolivia.

⁷⁰ Art. 11 Resolución Normativa de Directorio No. 10-0033-04 de Diciembre 17 del 2004 de Bolivia

⁷¹ Art. 800 Estatuto Tributario Colombia

permanencia discontinua por más de seis meses en el año o período gravable. Se consideran residentes las personas naturales nacionales que conserven la familia o el asiento principal de sus negocios en el país, aún cuando permanezcan en el exterior.⁷²

1.8. COMO DEBE HACERSE EL PAGO

Varias son las formas de pago adoptados por los sistemas tributarios de los países andinos para cumplir con la obligación tributaria, entre los que podemos mencionar las siguientes:

- a) **Pago en efectivo.**- En términos generales podemos afirmar que en la actualidad el pago de los tributos se lo efectúa en efectivo, sin que por ello dejen de estar vigentes otros medios admitidos por la propia ley. En el caso particular de nuestro país el Art. 43 del Código tributario establece que el pago de la obligación tributaria debe efectuarse en efectivo, en moneda de curso legal, salvo los casos en los cuales la propia ley así lo determine. También el Art. 32 del Código Tributario Peruano admiten el pago en efectivo de las obligaciones tributarias. En Bolivia no existe disposición expresa en el C.T. en donde se establezca cuales son los medios de pago admisibles pero en la practica al igual que en los demás países andinos se lo efectúa de forma general en dinero, existiendo disposiciones como por ejemplo que señalan que se lo hará en efectivo. En Colombia se admite la entrega de dinero para el pago de tributos lo cual se puede realizar al mismo tiempo en que se presenta la declaración o de

⁷² <http://www.actualicese.com/editorial/2005/05025.htm>

manera independiente, en un acto separado, en este último caso el banco receptor del tributo emitirá el correspondiente recibo de pago.⁷³

- b) **Pago con cheques.**- En nuestro país existe la posibilidad de que el pago de los tributos se realice en cheque⁷⁴, en cuyo caso la obligación se extinguirá solamente cuando este se haga efectivo sin que sea suficiente la entrega del mismo al ente acreedor. Al respecto el Dr. José Vicente Troya manifiesta que “se trata de una norma extraordinaria e inclusive exorbitante que riñe con el poder liberatorio del cheque cuyo protesto, orden de no pago u otras circunstancias particulares, se rigen por el fuero mercantil”⁷⁵. Disposición similar la encontramos en Perú Art. 32 C.T. aquí se debe añadir que en los casos en los cuales el cheque no se efectivice por causas no imputables al deudor o un tercero, si el pago fue realizado dentro del plazo permitido para efectuarlo, la Administración exigirá únicamente el pago del tributo y aplicara el interés moratorio a partir de la fecha en que vence el requerimiento, no así en los casos en los cuales el pago se efectúa después de la fecha exigida por la ley ⁷⁶ “no se cobrarán los intereses que se hubieren generado entre la fecha del pago y la fecha en que vence el requerimiento”. En Colombia se admite también el pago mediante cheque de gerencia o cheque girado a favor del banco receptor. (Art. 28 Decreto 2321/95)
- c) **Pago mediante debito bancario.**- El Art. 43 del C.T.E. admite esta forma de pago siempre y cuando exista autorización expresa de la Administración, así como también por parte del sujeto pasivo para que se efectúe el cobro de esta manera. En Perú Art. 32 literal d, se admite igualmente el “debito en cuenta

⁷³ (Villegas, Héctor, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Tomo I Ediciones Depalma; Buenos Aires; AR; 1984; 3 Ed. p.362

⁷⁴ Art. 43 Código Tributario de Ecuador

⁷⁵ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 23)

⁷⁶ El Art. 29 del C.T.P establece las fechas de pago

corriente o de ahorros”, pago que surtirá pleno efecto únicamente cuando se haya hecho la acreditación en la cuenta correspondiente de la Administración Tributaria.

- d) **Pago con notas de crédito, bonos, títulos y certificados.**- En Ecuador otra de las alternativas para satisfacer la obligación tributaria es a través de notas de crédito emitidas por el sujeto activo, lo cual se aplica en los casos en los cuales el contribuyente ha pagado indebidamente un tributo por ejemplo.⁷⁷ Al respecto el Art. 43 del C.T.E. establece que se permitirá el pago de la obligación tributaria por medio de bonos y otros documentos similares emitidos por el sujeto activo siempre y cuando exista disposición expresa que conste en la Ley. Disposición similar la encontramos en Perú Art. 32 literal c del C.T.P.

En Colombia el pago de impuestos nacionales se lo puede hacer con bonos presupuestales, de financiamiento especial y bonos para la paz;⁷⁸ así como también con “tidis” y “certs”, que son títulos de deuda pública emitidos por el Estado a favor de los particulares por varias razones, que pueden ser incentivos tributarios, suscripciones forzosas, producto de devoluciones tributarias, etc. que valdrán únicamente para el pago de Impuestos o derechos administrados por las Direcciones de Impuestos o de Aduanas, dentro del año consecutivo a la fecha de su emisión.⁷⁹

- e) **Pago mediante tarjetas de crédito.**- Para el pago de tributos países como Perú Art. 32 literal e C.T.P. admiten el pago mediante tarjetas de crédito, para que este tipo de pago extinga la obligación se requiere que se haya realizado la acreditación respectiva en la cuenta de la Administración Tributaria. En

⁷⁷ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 23)

⁷⁸ Art. 805 del Estatuto Tributario de Colombia

⁷⁹ Art. 806 del Estatuto Tributario de Colombia.

Colombia está también permitido el pago mediante tarjetas de crédito. (Art. 28 Decreto 2321/95).

- f) **Pago en especie.**- No obstante lo manifestado en líneas anteriores en lo que respecta al hecho de que en la actualidad la forma generalizada de pagar tributos es en efectivo es necesario señalar que legislaciones como la nuestra admiten el pago en especie. En este sentido es preciso acoger la opinión de autores como Neumark quien admite “la definición del impuesto no solo como prestación monetaria, sino también en valores naturales o servicios”.⁸⁰ Giuliani Fonrouge expresa que la justificación de esa forma de pago se debe a circunstancias de orden económico-social.

La legislación ecuatoriana consiente el pago en especies o servicios para solucionar deudas de carácter tributario, siempre y cuando la ley lo permita o lo establezca de forma expresa, pues así lo prevé el Art.43 inc. 3 del C.T.E. aunque actualmente en la práctica casos de esta naturaleza difícilmente se dan, pues se prefiere el pago en efectivo, y más allá de ello aun cuando esta disposición está vigente al momento no existen leyes que admitan el pago de la obligación tributaria por este medio, pues esta disposición por si sola no le da viada al pago en especie pues de la propia norma se desprende que se requiere de ley para poder permite el pago por este medio sin que se admita inclusive ningún otro instrumento legal que le de plena eficacia a esta disposición, dejando de lado inclusive que alguna administración municipal por ejemplo por medio de una ordenanza le de vida a esta forma de pago, menos aún que la Administración a su criterio señale a su arbitrio que impuestos contribuyentes se pueden pagar de esta manera, lo que no ocurre en Perú en donde inclusive por medio de

⁸⁰ Neumark, *Naturaleza de la imposición* (en Problemas Económicos y financieros del Estado Intervencionista, trad. Esp., Edit. Derecho Financiero, Madrid, 1964, pág. 392, citado por Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, Vol. I, Buenos Aires, Depalma, 3era ed., 1976, p. 502.

ordenanza municipal se puede llegar a normar el pago en especie, sin necesidad de Ley. En Ecuador un claro ejemplo de pago de tributo en especie se lo encontraba en la Ley de Impuesto a las Herencias Legados y Donaciones, publicada el 29 de Septiembre de 1986, en el Registro Oficial 532, la misma que fue derogada por la Ley de Régimen Tributario Interno, en donde se establecía que “los beneficiarios de los acrecimientos patrimoniales gratuitos pudiesen entregar los bienes recibidos por cuenta del Impuesto debido”⁸¹.

En Perú pueden cancelarse los tributos en especie siempre y cuando exista un Decreto Supremo refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas que lo permita, bienes que serán valorados de acuerdo al valor de mercado en la fecha en que se realice el pago; en cuanto a al pago de tasas y contribuciones los gobiernos locales tienen la facultad de disponer su pago en especie por medio de Ordenanza Municipal, admitiéndose para el caso de impuestos municipales el pago con bienes inmuebles⁸², en cuyo caso se deberán reunir varios requisitos, como son: a) que los inmuebles estén debidamente inscritos en los Registros Públicos, b) que se encuentren libres de gravámenes, y, c) que los inmuebles se encuentren desocupados; en cuanto la fijación del precio del bien se deberá tomar en consideración por una parte el valor de autoevaluó del bien, y por otra el valor de tasación comercial efectuado por el Consejo Nacional de Tasaciones, se elegirá el valor que resulte mayor de entre los dos mencionados.⁸³

En Colombia el Art. 822-1 del Estatuto Tributario autoriza el pago de sanciones intereses mediante la transferencia de la propiedad de bienes del contribuyente,

⁸¹ (J. Troya, *Derecho Tributario Material*, 23)

⁸² El Art.32 del Código Tributario de Perú, dispone que para efectos del pago de impuestos municipales en especie, se considerará como bienes inmuebles “los bienes susceptibles de inscripción en el Registro de Predios a cargo de la Superintendencia Nacional de los Registros Públicos”.

⁸³ Art. 32 Código Tributario de Perú.

previo avalúo de las mismas mediante el Comité de Contratación de la Dirección Nacional de Impuestos (DIAN).

- g) **Pago mediante colocación de timbres.-** Para efectuar el pago de tributos por medio de timbres o estampillas es necesario que el sujeto pasivo adquiera con anticipación éstos efectos emitidos por el sujeto activo, extinguiéndose la obligación tributaria en el momento en que el particular entrega el documento ante la persona autorizada para receptorlo.⁸⁴

Pedro Montero Traibel sobre este tema señala que “el desembolso del interesado se verifica antes de que acaezca el hecho imponible, que es el momento en que por disposición de la ley se comienza a adeudar el impuesto constituyendo por tanto pagos anticipados,⁸⁵ respecto de los cuales considera el autor que pueden ser considerados como recibos de pago de tributos.

En Colombia, el Art. 231 del Código Municipal prevé el uso de la estampilla Pro-Electrificación Rural, estando los funcionarios municipales que intervengan en el acto obligados a adherir y anular la estampilla.⁸⁶

En Bolivia⁸⁷ se instituye la obligatoriedad de adherir timbres judiciales en todos los actos procesales, tales como en la interposición de recursos ordinarios ante la Corte Superior, demanda de Amparo Constitucional, recursos extraordinarios ante la Corte Suprema de Justicia, exhortos suplicatorios, provisiones citatorias y testimonios judiciales ante cualquier órgano distrital, entre otros.⁸⁸

En lo que respecta a los medios de pago adoptados por los países andinos, se puede notar que estos se han ido implementando con el paso del tiempo, en este sentido los avances

⁸⁴ César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, 2005, 1ª ed., p. 75.

⁸⁵ Pedro Montero Traibel, *Tributos Judiciales*, 1993, 2ª ed., p. 30, citado por César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, 2005, 1ª ed., p. 76

⁸⁶ Art. 232 del Código Municipal de Colombia.

⁸⁷ Reglamento de Aranceles del Poder Judicial de Bolivia.

⁸⁸ Art. 3 del Reglamento de Aranceles del Poder Judicial de Bolivia.

tecnológicos han jugado un papel importante en este tema, pues han permitido que estos países incorporen en sus legislaciones nuevas formas de pago, tales como el pago por medio de Internet, el uso de tarjetas de crédito, el débito bancario, etc. lo cual ha dado lugar a que el contribuyente pueda cumplir con la obligación tributaria de forma más ágil, así como también se puede advertir la intención de la Administración por facilitar al contribuyente el cumplimiento de la obligación tributaria y la tendencia a simplificar los procesos que giran alrededor del pago, pese al excesivo número de disposiciones legales existentes en estos países que podrían llegar a confundir a los contribuyentes. Sin embargo existen también medios de pago que aun cuando constan de manera expresa en las legislaciones andinas en la práctica ya no tienen vigencia, como ocurre por ejemplo en nuestro país o en Perú, en donde el pago en especie, sigue constando en sus cuerpos legales, aun cuando son de poca o ninguna aplicación.

Sobre este tema el Código Modelo del CIAT deja en manos de la Administración tributaria la reglamentación de los aspectos formales del pago en pro de alcanzar la eficiencia en la recaudación de los tributos mediante el uso de nuevas tecnologías por parte de la Administración y de los obligados, es así que su Art. 49 establece que “El pago de tributos, retenciones, anticipos, pagos fraccionados, pagos a cuenta, sanciones pecuniarias y cargos, deberán efectuarse en los lugares y con los medios que al efecto establezca la Administración tributaria mediante normas generales”. Como se puede notar esta disposición otorga amplias facultades a la Administración en este tema, no así las disposiciones contenidas en los países andinos en donde se enumera cada una de las formas de pago permitidas, facultando también a la Administración para que reglamente las formas ya existentes.

1.9. PAGOS ANTICIPADOS

Pago anticipado es “el realizado antes del acaecimiento del hecho generador, el que constituye el hecho futuro o incierto en su producción, del cual depende la fuerza jurídica de la obligación”⁸⁹ En consecuencia se puede afirmar que el pago anticipado tiene como finalidad recaudar el tributo antes de que se configure la obligación tributaria,⁹⁰ por lo que para su determinación se toma como referencia la información correspondiente al período gravable anterior al de la imposición, lo que podría resultar un tanto injusto porque se basa en datos que no corresponden a la realidad actual del sujeto pasivo, aunque no hay que dejar de lado el derecho que tiene el contribuyente para efectuar su reclamo en los casos en que se sienta perjudicado por haber efectuado un pago en exceso o indebido.

En lo que respecta a la naturaleza jurídica de los pagos anticipados, la doctrina tributaria ha adoptado diferentes posiciones, así autores como José Bordillo manifiestan que “los anticipos tienen la misma naturaleza que el tributo al que se refieren”⁹¹; y, otros como José Pedro Montero Traibel y Andrés Blanco⁹² sostienen que los pagos anticipados gozan de carácter autónomo y que por lo tanto nada tienen que ver con el tributo al que acceden excepto para efectos de calculo del monto a pagar, enfatizando que estos pagos “no constituyen obligaciones tributarias en sentido estricto, pues su presupuesto de hecho esta constituido por una situación diferente del hecho generador del tributo, originándose en ocasión de la tributación”⁹³.

⁸⁹ Ramón Valdés Costa, Nelly Valdés de Blengio y Eduardo Sayagués Areco, 2002, ob. cit., p. 323, citado por César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, 2005, 1ª ed., p. 108.

⁹⁰ (J. Bravo Arteaga, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, 354)

⁹¹ José Carlos Bordillo, *Régimen de Pagos Anticipados de Tributos Recaudados por la DGI*, en *Revista Tributaria N° 91*, p. 288, citado por Cesar Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, 2005, 1ª ed., 108.

⁹² (C. Pérez, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, 109)

⁹³ (C. Pérez, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, 109)

La legislación tributaria ecuatoriana Art. 45 C.T. establece que la obligación de pagar anticipos por concepto de tributos debe estar expresamente prevista por la ley. Es así que el Art. 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado por el Art. 96 de la Ley de Equidad Tributaria de Ecuador establece que los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta están obligados a pagar y declarar los anticipos pertenecientes al ejercicio fiscal corriente, el mismo que es equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicadas en el mismo, disposición que es aplicable para el caso de las personas naturales, sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que mantengan contratos de exploración y explotación de hidrocarburos y las entidades publicas; en lo que respecta a las personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades la Ley de Equidad Tributaria agrega una nueva fórmula para el cálculo del anticipo, la misma que contempla el pago del 0.2% del patrimonio total de las mismas, así como también el 0.2% de los gastos deducibles, el 0.4% de los activos, y el 0.4% del total de los ingresos, valores que deberán ser sumados para efectos del cálculo del anticipo, lo cual obligará a estos sujetos pasivos a tributar aun cuando no tengan rentas. Cuando se trate de empresas o sociedades nuevas éstas deberán pagar el anticipo después del segundo año de operación efectiva, plazo que podrá ser ampliado por el Director General del Servicio de Rentas Internas cuando el proceso productivo así lo requiera, salvo las empresas urbanizadoras o constructoras y las empresas de corta duración que cumplan su objeto en un período inferior a dos años, las mismas que pagarán el anticipo a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que inicien sus operaciones.

El pago del anticipo se lo debe realizar en dos cuotas iguales, la primera cuota del anticipo, es decir el 50% del mismo se debe cancelar entre el 10 y 28 de julio,

dependiendo del noveno dígito del RUC o cédula del contribuyente, y la segunda entre el 10 y el 28 de septiembre. El anticipo constituyendo crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso.⁹⁴ En caso de incumplimiento, la Administración emitirá el título de crédito correspondiente, determinando el valor del anticipo, al que se sumarán los intereses y multas si es el caso.⁹⁵ No obstante, el contribuyente que demuestre que sus rentas son inferiores a las obtenidas en el período anterior podrá solicitar a la Administración la rebaja o exoneración del anticipo.⁹⁶

En Colombia Art. 807 E.T. los contribuyentes tienen la obligación de pagar por concepto de anticipo el 75% del impuesto a la renta neto o del promedio de los dos últimos años del mismo a elección del contribuyente, del cual se restará el valor de la retención en la fuente, lo cual dará como resultado el anticipo a pagar. Cuando el anticipo sea pagado por primera vez se aplicará el 25% en el primer año, el 50% en el siguiente y el 75% a partir del tercer año. En este país hay la posibilidad de que se reduzca el anticipo de manera general en los casos en que exista una reducción de las rentas de un determinado sector económico;⁹⁷ la Administración está facultada además para autorizar reducciones individuales del anticipo cuando el contribuyente lo solicite,⁹⁸ cuando sus ingresos en los tres primeros meses del período al que corresponde el anticipo, sean inferiores al 15% correspondientes al período anterior, o cuando en los seis primeros meses del año gravable al cual corresponda el anticipo sean estos inferiores al 25% de los ingresos obtenidos en el periodo anterior.

En Bolivia el Código de Minería Art. 101 prevé el pago de anticipos por parte de los sujetos pasivos del Impuesto Complementario de Minería, cuando éstos exporten o

⁹⁴ Art. 63 Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador.

⁹⁵ Art. 42 num.6 Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador

⁹⁶ Art. 42 num.7 Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador

⁹⁷ Art. 808 del Estatuto Tributario.

⁹⁸ De acuerdo al Estatuto Tributario Art. 810 la Administración deberá resolver en un plazo máximo de 2 meses contados a partir de su presentación, caso contrario el contribuyente podrá aplicar la reducción solicitada, la misma que no puede ser inferior al 25% del impuesto del periodo gravable.

vendan minerales y metales, el mismo que será aplicado sobre las utilidades de las empresas. Los agentes de retención están obligados a efectuar el pago del anticipo retenido así como también a cancelar el anticipo del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas que a él le corresponda, en el momento en que se efectúe la exportación.

Cuando las ventas se realicen dentro del país, le corresponde al comprador retener al vendedor el anticipo del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas así como también el retenido a los proveedores por el mismo concepto.

1.10. IMPUTACION DEL PAGO

Se denomina imputación de pagos “a la designación de la deuda a que deba aplicarse el pago que se realiza, cuando el deudor tiene varias obligaciones a favor de un mismo acreedor”⁹⁹

En consecuencia hay lugar a la imputación de pagos “cuando coexisten deudas de diversa naturaleza, por tributos, intereses, recargos o multas, si el deudor efectúa pagos parciales”¹⁰⁰.

En Ecuador la norma contenida en el Art. 47 del C.T. es la que regula el tema de la imputación haciendo referencia únicamente a pagos parciales de una misma obligación. Es así que “cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, los pagos parciales se imputaran en el siguiente orden: primero a intereses; luego al tributo; y, por último a multas”¹⁰¹ Disposición similar la encontramos en Perú Art. 31.

⁹⁹ (S. De la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*, 609)

¹⁰⁰ (C. Pérez, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, 83)

¹⁰¹ Art. 47 Código Tributario de Ecuador.

En los casos en los cuales existan varias obligaciones de un mismo tributo se imputará el pago a la obligación más antigua siempre y cuando ésta no haya prescrito,¹⁰² así por ejemplo cuando el sujeto pasivo adeude el impuesto a la renta de varios períodos, se procederá a la cancelación de la obligación más antigua. Puede darse el caso en el cual el contribuyente o responsable del pago esté adeudando de varias obligaciones por distintos tributos, caso en el cual el deudor tendrá la facultad de elegir a que tributo se le imputará el pago pero por disposición expresa de la Ley del tributo elegido se imputará a la obligación mas antigua, incluidos los casos en los cuales el deudor no se pronuncie designando el tributo.¹⁰³ En Perú el deudor tiene la opción de elegir tanto el tributo como también el período al cual se realiza el pago, pero cuando el deudor no se pronuncie al respecto la imputación se efectuara al tributo o multa de menor monto cuando estos correspondan a un mismo período. Se imputará a la deuda más antigua cuando las obligaciones tributarias correspondan a distintos periodos y el deudor no se haya pronunciado.¹⁰⁴ Disposición similar la encontramos en Bolivia Art. 54 C.T. En Colombia Art. 804 a partir del 1o de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los sujetos pasivos en relación con deudas vencidas, deberán imputarse al período e impuesto que éstos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago, imputación que es obligatoria para el sujeto pasivo sin que exista la posibilidad de que se realice en otro orden.

Puede darse el caso de que exista más de un acreedor tributario, es decir que un mismo sujeto pasivo tenga que efectuar el pago de varios tributos a sujetos activos distintos, en cuyo caso el Art. 58 del C.T.E. establece un orden de prelación o preferencia para el pago de tributos de la siguiente forma: fisco, consejos provinciales, municipalidades y

¹⁰² Art.48 Código Tributario de Ecuador.

¹⁰³ Art.48 Código Tributario de Ecuador

¹⁰⁴ Art.31 inc. Código Tributario de Perú.

organismos autónomos. Como se puede notar con esta disposición se rompe en cierta forma el principio de igualdad de los acreedores pues se le da preferencia en el cobro a la Administración central, lo cual no ocurre en la legislación peruana que como veremos a continuación los acreedores concurren en igualdad de condiciones los mismos que tienen derecho a recibir el pago en forma proporcional, es así que el art. 5 TUO establece que “cuando varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurrirán en forma proporcional a sus respectivas acreencias”.

Se debe destacar además que en los países andinos las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre los bienes del deudor y tendrán prelación sobre otras obligaciones del deudor tributario salvo excepciones establecidas por la propia ley. Así por ejemplo en nuestro país prevalecen sobre la deuda tributaria las acreencias por pensiones alimenticias, las del Seguro General Obligatorio por aportes, primas, fondos de reserva, multas, descuentos u otros que generen responsabilidad patronal y por créditos concedidos a los asegurados, lo que se deba al trabajador por salarios o sueldos, participación en las utilidades; bonificaciones, fondo de reserva, indemnizaciones y pensiones jubilares; y, los créditos caucionados con prenda o hipoteca, legalmente inscritos antes de la notificación con la determinación del crédito tributario, lo cual se halla establecido en el Art. 57 C.T.E. Similar situación ocurre en los demás países andinos, es así que en Perú, Art. 6 C.T. sobre las deudas fiscales prevalecen el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran

devengarse; alimentos; hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro. En Bolivia, Art. 49 C.T. establece que la deuda tributaria tiene privilegio respecto de las acreencias de terceros, con excepción de los salarios, sueldos y aguinaldos de los trabajadores; los beneficios sociales de los trabajadores y empleados, las pensiones de asistencia familiar fijadas u homologadas judicialmente y las contribuciones y aportes patronales y laborales a la Seguridad Social; los garantizados con derecho real o bienes muebles sujetos a registro, siempre que ellos se hubieran constituido e inscrito en los registros correspondientes, con anterioridad a la notificación con la Resolución Determinativa, en los casos que no hubiera fiscalización, con anterioridad a la ejecución tributaria. En Colombia, no existe disposición expresa en el Estatuto Tributario que establezca la prelación de créditos por lo que es necesario remitirse a las normas contenidas en el Código Civil, el cual establece en su Art. 2493, que “las causas de preferencia son solamente el privilegio y la hipoteca. Estas causas de preferencia son inherentes a los créditos para cuya seguridad se han establecido, y pasan con ellos a todas las personas que los adquieren por cesión, subrogación o de otra manera”. En lo que respecta a los créditos privilegiados el Art. 2494 C.C. dispone que “gozan de privilegio los créditos de primera, segunda y cuarta clase”. De conformidad con el Art. 2495 CC núm. 6 son créditos preferentes de primera clase “los créditos del fisco y los de las municipalidades por impuestos fiscales o municipales devengados”, pero sobre este tipo de créditos se encuentran otros que son también de primera clase y que tienen prevalencia sobre los fiscales en el orden siguiente: los salarios, prestaciones sociales e indemnizaciones laborales, las costas judiciales, las expensas funerales, los gastos de enfermedad del deudor y los artículos necesarios de subsistencia, suministrados al deudor durante los últimos tres meses. Se puede notar claramente que el Código Civil Colombiano establece privilegio de primera clase para los créditos del

fisco y municipios por concepto únicamente de impuestos sin que se incluyan los créditos fiscales que generen por otras causas, no obstante el mismo cuerpo legal en su Art. 2502 núm. 1 establece privilegio de cuarta clase para los créditos “del fisco contra los recaudadores, administradores y rematadores de rentas y bienes fiscales”.

Podemos concluir este punto manifestando que *“la prelación de créditos es de carácter sustancial, que consiste en una graduación de los mismos efectuada por el legislador, que corresponde al juez aplicarla en los procesos judiciales y cuya finalidad es cumplir con el pago efectivo de las obligaciones a cargo del deudor, en el orden de preferencia establecido, de tal suerte que si obligaciones pecuniarias del deudor frente a diferentes acreedores no pueden ser cumplidas con los bienes existentes, se pagarán hasta donde sea posible y de acuerdo con el orden fijado por la ley.”*¹⁰⁵

1.11. EFECTOS JURIDICOS DEL PAGO

Una vez que se ha verificado el pago, de la forma establecida por la ley este surtirá efectos de carácter jurídico, entre estos el de extinguir la obligación tributaria y por lo tanto dejar sin efecto el vinculo obligacional existente entre la Administración y el contribuyente o responsable, que tuvo lugar en el momento en que el sujeto pasivo realizo el hecho generador, surtiendo efectos de carácter liberatorio respecto del deudor¹⁰⁶

Sergio de la Garza señala que para que el pago surta sus efectos liberatorios es necesario que concurren dos condiciones:¹⁰⁷

- Que el pago haya sido recibido por el Estado lisa y llanamente, sin reservas de ninguna naturaleza.
- Que exista buena fe de parte del contribuyente. Pues en caso de no reunir esta condición, ya sea porque el contribuyente de forma culposa o dolosa ocultó

¹⁰⁵ http://www.supernotariado.gov.co/uploads/-/w/3R/-w3RCxmhCXumcMw6hHoMuO/INSTRUCCON_14.DOC

¹⁰⁶ (E. Madera, *Estudios de Derecho Tributario*, 130)

¹⁰⁷ (S. De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, 611)

algún tipo de información a la Administración, que podía influir en la determinación tributaria, el pago dejará de surtir efectos liberatorios respecto al deudor, perdiendo además el amparo constitucional.¹⁰⁸

En este sentido, las legislaciones andinas coinciden plenamente, en que una vez que se ha verificado el pago en la forma establecida por la ley, la obligación tributaria queda extinguida y por lo tanto el deudor queda liberado.

Otra de las consecuencias del pago es la imputación del mismo, esto se da cuando la deuda tributaria no ha sido cancelada totalmente sino que únicamente se han efectuado pagos parciales como lo estudiamos en el punto pertinente, en este caso el vínculo obligacional entre sujeto activo y pasivo persistirá respecto de la parte que no ha sido satisfecha, lo cual se realizará conforme a las disposiciones leales existentes en cada país andino.

¹⁰⁸ Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, p. 264, citado por Sergio De la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1994, p. 611.

CAPITULO II

2. TEMAS ESPECIALES DEL PAGO

En este capítulo conoceremos otras formas de efectuar el pago, que aunque en la práctica su aplicación no es tan común como el pago en efectivo, sin embargo es necesario su estudio pues las legislaciones andinas contienen disposiciones que las regulan, tal es el caso del pago por consignación y del pago por compensación. Trataremos además el tema de las facilidades conferidas a los sujetos pasivos para el pago de tributos, así como también el pago de los impuestos nacionales, municipales y aduaneros aplicados en los países de la Comunidad Andina.

2.1. Pago por consignación

El pago por consignación es una forma de extinguir las obligaciones no solo de tipo civil sino también las de carácter tributario, que tiene sus orígenes en la antigua Roma, en donde los Romanos admitían que el deudor realice las denominadas “ofertas reales” cuando el acreedor se negaba a recibir el pago, con lo cual evitaba caer en mora.¹⁰⁹

Etimológicamente la palabra consignación proviene del latín “consignar” que significa “sellar, registrar, anotar por escrito”, lo que en materia jurídica se traduce en “pagar dejando constancia de ello, para que no se dude de la efectividad del hecho”. Fernando Fueyo manifiesta que ésta institución va mucho más allá pues “no solo importa constancia fehaciente del hecho del pago, sino la realización efectiva del pago en

¹⁰⁹ Alejandro Álvarez Faggioni. *Estudio de las Obligaciones en el Derecho Civil Ecuatoriano*. Tomo II, Guayaquil, editorial Universidad de Guayaquil, 1988, p. 67.

circunstancias anormales, cuando el acreedor, sin razón valedera legalmente se resiste a recibir, o bien existe incertidumbre acerca de la persona del acreedor”¹¹⁰

Sobre este tema Giuliani Fonrouge¹¹¹ señala que procede el pago por consignación “cuando el acreedor no quisiera recibir el pago ofrecido por el deudor” lo cual en la práctica es poco probable que se de en vista de que el Estado por lo general no se niega a recibirlo aun cuando no existan disposiciones legales que le obligue a aceptar el pago total o parcial de la deuda tributaria.

En la actualidad ésta forma de extinguir la obligación tributaria sigue vigente, aunque en la práctica no es la más común, es importante analizarla pues existen casos en los cuales el sujeto pasivo se acoge a ella al encontrarse en circunstancias adversas, pues el pago no solo constituye una obligación o un deber del deudor sino que también es un derecho que la ley le confiere al sujeto pasivo para extinguir la obligación cuando éste tiene pleno interés en pagar.

En los países de la Comunidad Andina existen normas que de manera expresa autorizan al sujeto activo a recibir pagos parciales por parte del sujeto pasivo, incluso en otros casos se dispone la obligación que tiene la Administración de recibirlos. Así, en Ecuador, la Administración tributaria, por disposición legal no puede negarse en ningún caso a recibir los pagos parciales efectuados por el sujeto pasivo, por lo que se establece paralelamente el derecho que tienen el sujeto pasivo para ejercer la acción de consignación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, cuando el acreedor tributario se niegue a recibir el pago o en los casos en que realizada la liquidación por parte de la Administración el contribuyente no esté de acuerdo totalmente con la misma, sino que acepta únicamente parte de ella, teniendo derecho a pagar precisamente la parte no

¹¹⁰ (F. Fueyo Laneri, *Derecho Civil*, Tomo Cuarto, Vol. II, *De las Obligaciones*, 91)

¹¹¹ (C. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero*, 517)

impugnada,¹¹² con lo cual el contribuyente evitaría el pago de intereses y multas que se generarían hasta la resolución del problema y de todos los efectos que se generan del no pago de una deuda cualquiera sea el motivo de la no aceptación por parte del acreedor tributario. Hay que señalar que una vez iniciado el proceso es obligación del sujeto pasivo, dentro del término de prueba, probar las afirmaciones realizadas en su demanda y que han sido expresamente negados por la autoridad demandada, es decir que el sujeto pasivo tiene la obligación de demostrar que el funcionario de la Administración se negó a recibir el pago, para lo cual podrá hacer uso de todos los medios de prueba permitidos por la ley, excepto la confesión judicial de funcionarios y empleados públicos, admitiéndose también de forma supletoria la prueba testimonial, cuando por la naturaleza del asunto, éste no pueda acreditarse de otro modo así como también los hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria o en la resolución de la controversia. Le corresponde entonces al sujeto pasivo, en calidad de actor romper la presunción de validez y legitimidad de la que goza el acto jurídico, correspondiéndole por otro lado al tribunal efectuar la valoración de las pruebas presentadas o solicitadas por las partes.

En consecuencia el pago por consignación será procedente siempre y cuando haya procedido la negativa del recaudador a recibir el pago total o parcial de un tributo, hecho que deberá ser probado por el sujeto pasivo, correspondiéndole por otro lado a la parte juzgadora apreciar las pruebas presentadas en el proceso para constatar si hubo o no tal negativa. Respecto de este tema, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia se ha pronunciado en varias ocasiones en el sentido mencionado. Así, la Corte Suprema respecto del recurso de casación presentado por el señor Francisco Egas Larreátegui, representante legal de la Compañía AGRIFEC S.A.,

¹¹² Arts. 49, 50, 220 del Código Tributario de Ecuador.

en contra de la sentencia de 24 de noviembre del 2003 expedida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 dentro del juicio de pago por consignación No. 19-881 propuesto en contra del Alcalde, del Tesorero y del Director Financiero del Municipio de Cayambe, resolvió desechar el recurso de casación presentado por el actor, basada en las siguientes consideraciones:

“SEGUNDO.- La empresa fundamenta el recurso en las causales 1ª y 3ª del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse la sentencia impugnada se ha infringido los artículos 285 y 306 del Código Tributario y 119 del Código de Procedimiento Civil. Sustenta que con la sola oposición de la administración a la demanda ha quedado probado el fundamento de que sí existió renuencia a aceptar el pago; que la Municipalidad pretendió cobrar un valor excesivo basado en un nuevo avalúo; que existe una presunción sobre la negativa a la aceptación del pago, la cual ha sido tomada en cuenta en varios fallos; que en la sentencia recurrida no se han valorado pruebas que lleven a esa presunción; que no se han resuelto varios puntos de la controversia, cuales son que la Municipalidad se arrogó funciones que no le competen al efectuar nuevos avalúos, cometido que es propio de la Dirección Nacional de Avalúos y Catastros; que la fijación de nuevos avalúos y nuevos valores impositivos mediante la determinación tributaria denominada constancia catastral y la posterior expedición de la Ordenanza que regula la determinación, administración y recaudación relativa a los predios rurales del cantón Cayambe es ilegal; que el catastro debió emitirse hasta el 1 de enero del 2001 y no el 22 de noviembre del mismo año, fecha de publicación de la ordenanza mencionada; que en la denominada constancia catastral no se han tomado en cuenta las exenciones prevista en el Art. 243 de la Ley de Régimen Municipal; que la ordenanza en cuestión ha sido declarada ilegal; y, que en consecuencia solicita que se acepte la consignación y se declare satisfechas las obligaciones de los años 2001 y 2002 por el impuesto predial. TERCERO.- La pretensión concreta de la empresa, fs. 4 de los autos, se contrae a que con la consignación efectuada se declaren extinguidas las obligaciones tributarias por el impuesto predial rústico de los años 2001 y 2002, y a que, en forma subsidiaria, se declaren parcialmente cumplidas dichas obligaciones. CUARTO.- La Sala juzgadora en la sentencia considera que no se ha demostrado la repugnancia o renuencia de la administración a recibir el pago. Ese particular concierne a la apreciación de la prueba; de ninguna manera a su valoración. No corresponde a esta Sala pronunciarse sobre tal extremo, pues, asumirlo sería efectuar un nuevo juzgamiento, lo que le está vedado. En mérito de las consideraciones expuestas y por cuanto no aparece que se hayan violado las disposiciones señaladas por la empresa, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase”.

Situación similar ocurre en Perú, Art. 37, en donde el órgano competente no puede negarse a aceptar el pago total o parcial de la deuda tributaria, sin perjuicio del derecho que tiene la Administración de ejercer la acción coactiva para recuperar la totalidad de

la deuda. En Colombia, se admite el cobro total o parcial de impuestos, anticipos, retenciones, sanciones e intereses administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.¹¹³

2.2. Pago por compensación

Además del pago, los países andinos han adoptado otras formas de extinguir la obligación tributaria, que tienen plena vigencia en materia civil y que por sus características especiales son aplicables a nuestra materia, como es el caso de la compensación, que aunque no sea el modo habitual utilizado por los contribuyentes para poner fin no solo a la obligación sino también a los intereses y multas, en la medida que lo es el pago, es importante conocerla debido a la utilidad que comporta al simplificar las relaciones entre sujeto activo y pasivo.

Castán define a la compensación como “el modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra”.¹¹⁴

Cesar Pérez Novaro señala que la compensación “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, que los dos sujetos de la relación jurídico tributaria resultan recíprocamente acreedor y deudor entre sí por derecho propio”.¹¹⁵

En términos más simples Guillermo Ospina Fernández manifiesta que la compensación “es un modo de extinguir las obligaciones recíprocas entre dos personas, que evita un doble pago entre estas. Tiene cabida siempre que cada una de dichas personas es, a la

¹¹³ Art. 800 inc. 2 del Estatuto Tributario de Colombia.

¹¹⁴ José Castán Tobeñas, *Instituciones*, p. 73, citado por Sergio De la Garza. *Derecho Financiero Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 1994, p. 614.

¹¹⁵ (C. Pérez, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, 117)

vez, acreedora y deudora de la otra de cosas de género iguales y, por ello fungibles o intercambiables entre si". De esta forma las dos obligaciones pueden llegar a ser extinguidas en su totalidad o parcialmente, subsistiendo en este último caso la obligación respecto de la parte que no ha sido satisfecha, y evitándose de este modo que se realice un doble pago.¹¹⁶

En este tema es importante recalcar que la compensación se halla sujeta a varios principios de carácter constitucional como son: el de igualdad, legalidad, tipicidad, entre otros.¹¹⁷

El Código Tributario Ecuatoriano Arts. 51 y 52 admiten la compensación como forma de extinguir la obligación tributaria y preceptúan que las deudas tributarias se compensarán a petición de parte interesada o de oficio por tributos pagados de manera excesiva por el sujeto pasivo o cuando hayan efectuado el pago de tributos indebidamente, en ambos casos la Administración tiene la obligación de devolver estos pagos por lo cual operara la compensación, pero es necesario que concurren otros requisitos como son: por una parte que los créditos que van a ser objeto de compensación no hayan prescrito y que se trate de un derecho que sea líquido y que este reconocido por acto administrativo o sentencia ejecutoriada. De igual manera habrá lugar a compensación de créditos que no tengan el carácter de tributario que adeude la Administración a personas particulares, para lo cual es necesario que estas se encuentren reconocidas judicialmente o por acto administrativo. Cabe mencionar que nuestra legislación no permite la compensación de créditos recaudados por los agentes de retención o percepción así como tampoco se acepta la compensación de deudas tributarias con títulos de la deuda pública externa. Disposiciones similares las encontramos en Bolivia Art. 56 C.O.T., aunque en esta legislación solo se pueden

¹¹⁶ (G. Ospina, *Régimen General de las Obligaciones*, 555)

¹¹⁷ (C. Pérez, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, 118)

efectuar compensaciones con créditos de índole tributario. En el caso de Perú además de la compensación a petición de parte o de oficio, se añade la compensación automática, la misma que operara solo en los casos establecidos de forma expresa por la Ley, debiendo ser resuelta por la Administración en el plazo máximo de 3 meses.¹¹⁸

En Colombia el Art. 815 del Estatuto Tributario establece el pago por compensación de manera mas limitada en vista de que únicamente puede ser aplicada cuando existan en las declaraciones tributarias saldos a favor del sujeto pasivo. De acuerdo con este artículo la compensación adopta dos maneras: a) cuando se trate de deudas de un mismo tipo de impuesto el sujeto pasivo podrá atribuir las al periodo gravable siguiente en su declaración tributaria; y, b) se podrán compensar deudas que el sujeto pasivo mantenga con la Administración por concepto de impuestos, anticipos, retenciones, intereses y sanciones. En los casos de pago indebido o en exceso el contribuyente o responsable tendrá derecho a la devolución de los valores correspondientes pero no podrá compensar las deudas.¹¹⁹ Cuando se trate del impuesto sobre las ventas, el sujeto pasivo que tenga saldos a su favor cuando efectúe la liquidación tributaria tiene dos opciones, por una parte podrá solicitar la devolución del mencionado saldo, o imputarlo en la declaración correspondiente al período fiscal siguiente.¹²⁰ Al igual que en los demás países andinos, la compensación opera de oficio o a petición de parte.¹²¹

Es notorio que en nuestro país se ha adoptado un criterio más amplio de aplicación de la compensación, pues el sujeto pasivo tiene derecho a compensar créditos no solamente de índole tributario sino también aquellos que se escapan de esta materia, lo cual no ocurre en los demás países miembros de la CAN en donde se la aplica de manera más

¹¹⁸ Art. 40° del CTP. Numeral 1

¹¹⁹ Art. 850 Estatuto Tributario Colombia.

¹²⁰ Artículo 815-1 Estatuto Tributario de Colombia.

¹²¹ Art. 816 del Estatuto Tributario de Colombia.

restringida limitándose únicamente a los casos en los cuales los créditos a compensar deben ser de índole tributario.

En todos estos países se hace referencia además de que los créditos a compensar no deben estar prescritos, lo cual es lógico porque sería injusto e ilegal que el Estado aprovechándose de su calidad de sujeto activo quiera beneficiarse de un derecho que lo perdió precisamente por falta de ejercicio, quebrantando el principio Constitucional de igualdad entre las partes.

2.3. Facilidades de pago

Existe la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite a la Administración se le confiera ciertas facilidades para el pago de la deuda tributaria cuando carezca de los medios económicos necesarios para poder cubrirla.

Sobre este tema José Pedro Montero Traibel manifiesta que “hay facilidades de pago cuando el deudor no satisfizo la obligación en el momento y lugar oportuno y la Administración le permite que le abone también en parcelas o cuotas pero ahora incrementada no solo por los intereses indemnizatorios sino también por las sanciones pecuniarias que pudieran corresponder por el incumplimiento”¹²²

La legislación ecuatoriana Art. 46 C.T. permite la concesión de facilidades de pago a favor del sujeto pasivo siempre y cuando consten de resolución administrativa, previa solicitud efectuada por el contribuyente o responsable; no obstante en materia aduanera no se admite la concesión de facilidades para el pago de tributos, tampoco se concederán estas facilidades respecto de los tributos percibidos y retenidos por los agentes de retención y percepción. La simple presentación de la solicitud de facilidades

¹²² José Pedro Montero Traibel, 1980, op. cit., p.102, citado por César Pérez Novaro, *Modos de Extinción de la Obligación Tributaria*, Fundación de Cultura Universitaria, 2005, 1ª ed., p. 95.

de pago genera efectos importantes de carácter jurídico, pues evita que se inicie el procedimiento de ejecución por falta de pago, y si éste ya se ha iniciado impide su consecución; para lo cual será necesario que el peticionario presente al funcionario ejecutor la copia de la solicitud en la que deberá constar la fe de presentación respectiva, dicho funcionario tiene la obligación de esperar a que se emita la resolución correspondiente y atenerse a ella.

Existe la posibilidad de que la Administración se niegue a conceder facilidades para el pago, ya sea de forma expresa o tácita, en cuyo caso el sujeto pasivo podrá recurrir ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal para impugnar tal negativa, para lo cual previamente deberá pagar el 20% de la obligación tributaria y constituir garantía suficiente que respalde el pago del saldo.

En Colombia Art. 814 la Administración mediante resolución podrá conceder facilidades de pago a los sujetos pasivos, extendiéndole el plazo hasta por 5 años¹²³ para el pago de impuestos nacionales, intereses y sanciones que se encuentren a cargo de la Dirección General de Impuestos Nacionales, previa constitución de garantía bancaria, fiduciaria, real, personal,¹²⁴ de seguros que respalde la deuda; se concederán plazos sin garantías, cuando este sea inferior a un año y el deudor designe bienes para su posterior embargo y secuestro. La Administración tributaria podrá dejar sin efecto la concesión de estas facilidades cuando el beneficiario no cancele las cuotas en el plazo acordado, procediendo a hacer efectiva la garantía.¹²⁵

Similar situación la encontramos en Bolivia, Art.55 COTB en donde se concederán estas facilidades por una sola vez y en cualquier momento, aun cuando se haya iniciado la ejecución tributaria, en este caso surte efectos de carácter suspensivo. Al igual que en los demás países será necesaria la presentación de garantía que cubra el valor de la

¹²³ En casos especiales se puede conferir un plazo adicional de 2 años.

¹²⁴ Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a 3.000 UVT

¹²⁵ Artículo 814-3 del Estatuto Tributario de Colombia.

deuda tributaria; y, Perú Art. 36 C.T. en donde el fraccionamiento o aplazamiento para el pago de la deuda tributaria tiene el carácter de general, salvo en los casos de tributos retenidos o percibidos, en la forma que lo establezca el Ejecutivo.

2.4. Pago de impuestos nacionales

A partir de la década de los 80 se generaron una serie de reformas de carácter tributario en los países latinoamericanos, que tuvieron como objetivos fundamentales¹²⁶ incrementar la recaudación tributaria, pues en ese entonces estos países afrontaban desequilibrios económicos producto del incremento del gasto público, por otra parte se perseguía simplificar los sistemas tributarios, los mismos que hasta antes de la reforma contenían un gran número de tributos, que dificultaban su cumplimiento; se buscaba además la eficiencia y la equidad de los mismos. Los países andinos no fueron ajenos a estas reformas, de tal suerte que hasta nuestros días se siguen generando una serie de cambios en sus sistemas tributarios, que en algunos casos han dado lugar a la disminución de sus tributos y en otros a un incremento de los mismos, como es el caso de Ecuador por ejemplo.

Hasta finales del 2007 en nuestro país se mantuvo un bajo número de impuestos con una tendencia a simplificar el sistema tributario, estando conformado fundamentalmente por cuatro tipos de impuestos que se encuentran a cargo de la Administración Central (SRI) como son: El Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y el Impuesto a la Matriculación Vehicular, los mismos que están regulados por la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, el Código Tributario, entre otros.

¹²⁶ Vito Tanzi, *La reforma Tributaria en América Latina en los últimos 10 años*, en *Reformas de la Administración Tributaria en América Latina*, Banco Interamericano de Desarrollo. Washington D.C. 1995, ps. 22, 23 y 24.

Actualmente con la aprobación de la Ley de Equidad Tributaria, aprobada el 28 de diciembre del 2007 por la Asamblea Nacional Constituyente, con sede en Montecristi, Manabí, que entró en vigencia a partir del 1º de Enero del 2008, se han incorporado tres nuevos impuestos denominados Reguladores como son el Impuesto a la Salida de Divisas, Impuesto a los Ingresos Extraordinarios y el Impuesto a las Tierras Rurales. Por medio de esta Ley no solo se han creado impuestos sino que además se introduce una serie de reformas al Código Tributario, elevándolo inclusive a la categoría de Orgánico; a la Ley de Régimen Tributario Interno en lo que tiene que ver principalmente con el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado; y, a la Ley No. 2001-41 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 325, el 14 de mayo del 2001, que reforma el capítulo I referente al Impuesto sobre la Propiedad de los Vehículos Motorizados; se derogan además algunas leyes, como por ejemplo la Ley No. 2002-92 que otorgaba a los municipios y consejos provinciales del país participación en el impuesto a la renta a través de donaciones voluntarias. Con la aprobación de esta Ley se busca fundamentalmente “fortalecer el sistema tributario a fin de reducir la evasión y elusión fiscal”¹²⁷ así como también “mejorar la equidad de la política y de la recaudación tributaria, reactivar el aparato productivo y la generación de empleo, incorporar normas regulatorias; mejorar la normativa tributaria aclarando los procesos tributarios, y flexibilizar la política tributaria”.¹²⁸ Personalmente creo que con el incremento de tributos y el endurecimiento de las sanciones difícilmente se logrará reducir la evasión y la elusión fiscal, lo que sería recomendable en este sentido es dar a conocer constantemente las múltiples disposiciones legales con las que cuenta nuestro régimen tributario y crear conciencia en los contribuyentes de la importancia que tienen éstos ingresos para cubrir el gasto público, creando de ésta manera una verdadera

¹²⁷ <http://www.asambleaconstituyente.gov.ec/documentos/informe-final.pdf>

¹²⁸ <http://www.asambleaconstituyente.gov.ec/documentos/informe-final.pdf>

cultura tributaria en los ciudadanos; así como también brindar facilidades al contribuyente para que cumpla con su obligación de pago. La respuesta a la interrogante de si funcionó o no la reforma tributaria y de si disminuyó o no la evasión fiscal la sabremos conforme pase el tiempo. Hay que manifestar además que para la plena aplicación de la reforma tributaria es necesario que se implementen varios reglamentos que aclaren la Ley, lo cual corresponde realizar al Servicio de Rentas Internas (SRI), dentro de los plazos establecidos por la Asamblea.

La forma en que fue aprobada la Ley de Equidad Tributaria es otro tema que ha generado discusión entre los distintos sectores del país y sobre todo entre los juristas, dando lugar a que se adopten distintas posturas frente a ésta temática, pues hay quienes sostienen que esta Ley es ilegítima, por cuanto la Asamblea Nacional Constituyente no está facultada para legislar sino únicamente para efectuar reformas de carácter constitucional y transformar el marco institucional del Estado, lo cual no implica la potestad para expedir leyes, pues así lo establece el propio Estatuto de la Asamblea en su artículo primero, y más aun el mismo instrumento legal en su Art. 23 establece que una vez aprobado el texto Constitucional éste será sometido a referéndum para que el pueblo ecuatoriano lo apruebe o rechace. Por otra parte hay quienes sostienen que la Asamblea está investida de plenos poderes y que por lo tanto está autorizada también para crear o reformar leyes. En definitiva el Estatuto no determina expresamente en qué consiste la transformación del marco institucional del Estado y que aspectos envuelve o si dentro de los plenos poderes está incluida la potestad de la Asamblea para legislar, o cual es el alcance de éstos plenos poderes, por lo que lo adecuado sería que actúe con sujeción a las disposiciones contenidas en la Constitución de 1998, que está vigente hasta los momentos actuales y mientras no se apruebe la nueva Constitución por medio de referéndum. Al respecto el Tribunal Constitucional en su resolución del 18 de julio

del 2007, publicada en el R.O. 133 del 24 de julio de 2007, resolvió que el poder constituyente está “limitado a dictar el nuevo texto constitucional” y que “el orden establecido continúa vigente”, en base a este pronunciamiento se podría concluir que el mandato 001 contentivo de la Ley de Equidad Tributaria es inconstitucional.

En cuanto a los impuestos nacionales vigentes en los países andinos hay que manifestar que éstos no solo se encuentran regulados por la normativa interna vigente en cada uno de ellos sino que además ciertos impuestos están regidos también por la normativa supranacional, pues como lo manifestamos al inicio de nuestra investigación estos países forman parte de un ente supranacional como es la Comunidad Andina de Naciones, que desde sus inicios se ha planteado varios objetivos importantes, dentro de los cuales está precisamente el de conformar un mercado común, teniendo como base un ordenamiento jurídico propio aceptado y aprobado previamente por los países que lo integran y dentro de un marco de respeto a sus Cartas Políticas.

En este sentido los países Miembros de la CAN, basados en el Art. 3 ordinal b) del Acuerdo de Cartagena, que prevé que para alcanzar los objetivos del Acuerdo se emplearán varios mecanismos y medidas que propendan a “la armonización gradual de políticas económicas y sociales y la aproximación de las legislaciones nacionales en las materias pertinentes”, han hecho esfuerzos para armonizar algunos aspectos de índole tributario, para lo cual la Comisión de la Comunidad Andina, como organismo legislativo ha expedido varias Decisiones, siendo de significativa importancia en este tema las Decisiones 599 y 600 suscritas el 12 de julio del 2004, en Quito, las mismas que buscan armonizar algunos aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y tipo selectivo al consumo.

La Decisión 599 regula aspectos sustanciales y procedimentales referentes a los impuestos tipo valor agregado, estableciendo los componentes del impuesto, entre los que se puede mencionar que se trata de un IVA “tipo consumo, en el que los bienes de capital se gravan pero se asegura la devolución oportuna del crédito fiscal”,¹²⁹ se ratifica “la utilización del principio de destino, es decir las importaciones se gravan pero no las exportaciones”.¹³⁰

En lo que respecta a la tasa o tarifa de este impuesto se fija por una parte una tasa general máxima del 19% y una de carácter preferencial, ésta última no podrá ser inferior al 30% de la general, aplicable a los bienes y servicios excluidos a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada Decisión, en este caso si alguno de los países miembros excede de la mencionada tasa, dispone del plazo de 10 años para realizar los ajustes necesarios. Para el caso de las exportaciones de bienes y servicios se aplica el régimen de tasa 0%, para lo cual los países miembros cuentan con un plazo de cinco años para adaptar a ésta norma sus disposiciones internas, contados a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Decisión. Posteriormente, en julio del 2006, dos años después de emitidas las Decisiones citadas, la Comisión de la Comunidad Andina adoptó la Decisión 635, la misma que estableció que tanto la Decisión 599 y 600 debían entrar en vigencia el 1 de Enero del año 2008, salvo el caso de que exista la solicitud de alguno de los países para que se prorrogue el plazo señalado, para lo cual debían presentar los justificativos correspondientes así como también una exposición de las medidas adoptadas para la aplicación de esas Decisiones, con tres meses de anticipación por lo menos a la fecha señalada; de esta manera se deja sin efecto el Art. 40 de la Decisión 599 y el Art. 12 de la Decisión 600, que tienen un contenido exactamente igual y que se refieren a la fecha de entrada en vigencia de las mencionadas Decisiones.

¹²⁹ http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo_CAN_BID_Espa%C3%B1ol.pdf

¹³⁰ http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo_CAN_BID_Espa%C3%B1ol.pdf

No obstante la importancia de esta disposición comunitaria en materia de armonización, aun existen en las legislaciones nacionales de los países miembros diferencias importantes sobre el tema de tarifas, lo que hace difícil llegar a una armonización absoluta de las mismas.

Si bien es cierto que la mayoría de países andinos, como son Perú, Bolivia y Ecuador, han adoptado un régimen de impuestos del IVA, como es el caso del impuesto selectivo al consumo que rige actualmente en los tres países, no así en Colombia en donde se ha implantado el régimen de tarifas diferenciales para varios productos, que son obviamente más altas, por una parte está vigente una tarifa general del 16%, aplicable tanto a bienes como a servicios; y, otras diferenciales del 1,6%, 3%, 5%, 10%, 20%, 25% y 35%, que se aplican dependiendo del tipo de bienes.¹³¹ Así por ejemplo, la tarifa del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar es del 5%. Existen además tarifas superiores para vehículos nacionales o importados.

En beneficio del proceso armonizador sería favorable que Colombia adopte también el régimen de impuestos complementarios del IVA vigente en los demás países andinos en donde se aplica una tarifa general, con esto se lograría una mayor aproximación en este tema.

En Bolivia la alícuota general aplicable a la base imponible es del 13%; rige además una tarifa nominal del 14.94%.

En Ecuador las tarifas aplicables a la base imponible son del 0% y del 12%. Las exportaciones están gravadas con IVA tarifa 0%. Aparentemente no existen exenciones para el pago de este impuesto, pero la ley ha establecido la tarifa 0% para algunos productos y servicios,¹³² quedando de esta manera exonerados del pago del impuesto,

¹³¹ <http://www.bvc.com.co/bvcweb/mostrarpagina.jsp?tipo=2&codpage=2766>

¹³² El art. 55 de la LRTI, señala los bienes que están gravadas con tarifa 0%, entre las que se pueden mencionar el pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles, excepto el de

los elementos que forman parte de la canasta familiar así como también los servicios de salud, educación, religiosos, funerarios, los servicios públicos de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado y los de recolección de basura, lo cual al parecer responde a razones de orden social.

En Perú la tasa del impuesto es del 17%, siendo la más alta en relación a los demás países de la CAN que mantienen tasas inferiores a la señalada, pero en este aspecto lo importante es que las legislaciones se han ido enmarcando dentro de las exigencias establecidas por la Decisión 599, sin excederse de la tasa máxima fijada, no obstante hubiera sido conveniente que también se fije una tasa mínima para que de ésta manera no existan tanta diferencia porcentual del impuesto de país a país; sería recomendable también que en algún momento se llegue a fijar una tarifa general del IVA similar para todos los países Miembros, lo que parece muy difícil de alcanzar incluso a largo plazo.

En el ámbito administrativo la Decisión 599, establece que el período para la declaración fiscal no debe exceder de dos meses, se determinan los requisitos mínimos que deben reunir las facturas, así como también se implementa un sistema de retenciones del impuesto, entre otros.¹³³

En Ecuador, la Ley de régimen Tributario Interno Art. 63, establece que son sujetos pasivos de este impuesto los agentes de retención y percepción,¹³⁴ quienes están obligados a retener el IVA en los porcentajes establecidos por el Servicio de Rentas mediante resolución. Los sujetos pasivos del IVA deberán presentar la declaración

oliva; medicamentos, los servicios de transporte de personas y carga, educación, de salud, funerarios, religiosos, entre otros.

¹³³ http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo_CAN_BID_Espa%C3%B1ol.pdf

¹³⁴ De acuerdo al Art. 63 LRTI son agentes de percepción las personas naturales y las sociedades que efectúen transferencias de bienes y presten servicios gravados con una tarifa; así como también los importadores. Son agentes de retención las entidades del sector público; los contribuyentes especiales; las empresas emisoras de tarjetas de crédito; las empresas de seguros y reaseguros.

correspondiente por las operaciones gravadas con el impuesto, dentro del mes calendario inmediato siguiente, no obstante cuando los bienes o servicios estén gravados con tarifa 0% o no estén gravados, la declaración y pago será semestral, salvo el caso de que actúen como sujetos de retención del impuesto. El plazo para el pago se inicia a partir del primer día hábil del mes siguiente al que corresponde la información hasta el 28 del mismo mes, en base al noveno dígito del RUC del sujeto pasivo, cuando las declaraciones son semestrales éstas se realizarán máximo hasta el 28 de julio, cuando se trate del primer semestre; y, hasta el 28 de enero, cuando se trate del segundo. En Perú, los contribuyentes o responsables de este impuesto, deberán presentar una declaración jurada sobre las operaciones gravadas y exoneradas realizadas en el período tributario del mes calendario anterior, en la cual dejarán constancia del Impuesto mensual, del crédito fiscal y, en su caso, del Impuesto retenido o percibido.

En Bolivia, el pago y declaración del impuesto se lo efectuará dentro de los quince días posteriores del mes en que se realizaron los actos gravables, en cualquiera de las instituciones bancarias debidamente autorizadas por la Administración ubicadas en el domicilio del contribuyente o en la Dirección General de Impuestos Internos.

En Colombia, se establece un régimen de retención en la fuente del 75% del valor del impuesto sobre las ventas, la misma que se practicará cuando se realice el pago o abono en cuenta. Los agentes de retención de este impuesto están obligados a declarar mensualmente el impuesto retenido.¹³⁵

Hay que manifestar que éstas no son las únicas Decisiones sobre armonización de impuestos indirectos aprobadas por la Comisión de la CAN, pues existen otras sobre

¹³⁵ Son agentes de retención, el Estado, los municipios, los grandes contribuyentes, y los designados por resolución de la DIAN, entre otros. (Art. 437-1, 574, Estatuto Tributario, Decreto No. 624 de 30 de marzo de 1989)

esta materia que podrían ser consideradas antecedentes de las mismas, así podemos mencionar las Decisiones 330 y 338. Esta última “implanta el principio de que los impuestos a la venta y al consumo, se regirán por el principio del país de destino, de tal manera que el gravamen se causará en el país en que se consume el bien, independientemente de su procedencia”¹³⁶ Se establece también la desgravación de las exportaciones de bienes entre los países miembros, se prevé además la devolución al exportador de los impuestos indirectos pagados “en la adquisición de materias primas, insumos intermedios, servicios y bienes de capital, nacionales o importados consumidos o utilizados en el proceso de producción, transporte o comercialización”¹³⁷ de dichos bienes.

Es indiscutible que la armonización tributaria conlleva una serie de beneficios para los países miembros de la Comunidad, pues a partir de ella se pretende “facilitar la integración económica de los países de la subregión; eliminar las restricciones al comercio exterior; crear estabilidad jurídica; y fortalecer la recaudación”,¹³⁸ para lo cual es indispensable que se de pleno cumplimiento a los compromisos adquiridos por los países miembros.

Cabe mencionar que en las Decisiones citadas no existen normas expresas que regulen de manera específica el tratamiento que los países miembros deben dar al pago de los impuestos a los que se refieren, dejando prácticamente al arbitrio de cada nación su regulación, probablemente porque lo que en realidad se busca es alcanzar una aproximación de los ordenamientos y no imponer disposiciones exactamente iguales, buscando su acoplamiento en base a la realidad que vive cada país.

¹³⁶ (J. Troya, *La Tributación de los Entes Locales*, 1446)

¹³⁷ (J. Troya, *La Tributación de los Entes Locales*, 1446)

¹³⁸ [http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo CAN BID Espa%C3%B1ol.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo_CAN_BID_Espa%C3%B1ol.pdf)

En lo que respecta a la armonización de los **Impuestos Selectivos al Consumo y Complementarios**, estos están regulados por la Decisión 600 de la Comisión de CAN, así como también por disposiciones legales de cada país. La vigencia de estos impuestos dentro de las normativas nacionales se halla justificada en dos razones fundamentales:¹³⁹ los primeros tienen como objetivo principal incidir en las decisiones de consumo respecto de los bienes y servicios que puedan afectar el medio ambiente, pues el Estado procura mantener normas de convivencia social que contribuyan al desarrollo de la personalidad. En cuanto a los segundos, vienen a ser un mecanismo importante que confiere progresividad al IVA, pues por medio de ellos se puede afectar con mayor efectividad a las personas que poseen mayor capacidad contributiva.

Cabe señalar que en Ecuador, Perú y Bolivia, se encuentra vigentes los impuestos mencionados, los mismos que poseen una concepción similar de éstos así como también tienen cierta analogía en la lista de bienes a los que se aplica este impuesto, lo cual ha permitido que se facilite la armonización normativa en estos países. Coexisten con estas similitudes algunas diferencias en varios aspectos, como por ejemplo en la forma en que se deben gravar algunos bienes o servicios sujetos a estos impuestos, tal es el caso colombiano, en donde como habíamos señalado en líneas anteriores está vigente un régimen de tarifas diferenciales apartándose en este sentido del régimen adoptado por la mayoría, por lo que sería recomendable y deseable que Colombia adopte una normativa similar a la vigente en los demás países andinos lo que sería positivo para el proceso de armonización. Existen además marcadas diferencias respecto las tarifas aplicadas en estos países así como también en cuanto a la lista de productos gravados con este impuesto.

¹³⁹ (Plazas. M, “La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración”, págs.

Es precisamente este último tema al que nos vamos a referir debido a su importancia para establecer la cuantía del tributo que el sujeto pasivo debe pagar, la misma que varía respecto de bienes similares gravados en cada país, por lo que parecería que llegar a una armonización en este sentido en la CAN es muy complejo, debido a los inconvenientes que podría generar a nivel económico, pues existe la necesidad en cada uno de los países de incrementar los ingresos tributarios para reducir el déficit fiscal por ejemplo, pero sería ideal que aun a largo plazo se culmine en algún momento con la fijación de tarifas iguales para productos similares. Es así que en lo que tiene que ver con los vehículos hay una marcada diferencia en cuanto a las tarifas vigentes en cada país, tal es el caso de Ecuador en donde se les aplica tarifas progresivas que son del 5%, 15%, 25% y 35%, dependiendo del tipo de vehículo y su costo, de tal forma que los vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, que tengan un costo de hasta 20.000 dólares y las camionetas y furgones cuyo valor no supere los 30.000 dólares se les aplica el 5%, vehículos salvo camionetas y furgonetas cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000 se le aplicará una tarifa del 15%, vehículos, cuyo precio sea superior a USD 30.000 y de hasta USD 40.000 el 25% y a los vehículos cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 se les aplicará el 35%. En Perú, los vehículos para el transporte de personas, mercancías; tractores; camionetas Pick Up; chasis y carrocerías, si son nuevos la alícuota oscila entre el 0% al 80%, o si son usados va del 0% al 100%. En Bolivia los vehículos automotores, si son a Diesel la alícuota oscila entre el 21% al 30%, o si son a gasolina la alícuota va del 24% al 34%; motocicletas, según la base imponible, si es a diesel la tarifa será de 3% o 24%, o si son a gasolina, la alícuota será del 0% o 21%; para los minibuses (transporte máximo 16 persona) es del 10%. En Colombia se aplica un régimen distinto, de tarifas diferenciales del IVA, que para el caso de los vehículos

es del 10%, 20% y 30% dependiendo del tipo de automotor. En Bolivia, los vehículos automotores están gravados con el impuesto a los consumos específicos

En varios países andinos éste impuesto se aplica también a los cigarrillos y tabacos; cervezas, licores, vinos, gaseosas; juegos de azar; gasolina y derivados del petróleo, claro está que además de los mencionados existen otros bienes y servicios a los que se les aplica este impuesto. Así en Ecuador, a los cigarrillos y demás productos elaborados con el tabaco se les aplica una tarifa del 150%; en Perú, los cigarrillos están gravados con una alícuota que oscilan entre el 50% y el 100%; en Bolivia la alícuota aplicable para los cigarrillos y tabacos (rubios, negros y para pipas) es del 56%; en Colombia los cigarrillos se gravarán de acuerdo con el precio de venta al público, así la cajetilla de 20 unidades con precio inferior a los dos mil pesos, tendrá un impuesto de 400 pesos y de 800 cuando el valor supere los dos mil. En Ecuador la cerveza está gravada con el 30%, las bebidas gaseosas con el 10%, bebidas alcohólicas excepto la cerveza 40%; en Perú a la cerveza se le aplica al precio de venta al público una alícuota que va del 25% al 100%, a las gaseosas del 1% al 150%; vino, del 1% al 50%. En Ecuador a los servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicos) y otros juegos de azar se les aplican una tarifa del 35%. En Colombia la tarifa del impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar es del 5%, pero en este caso no se trata de un impuesto selectivo al consumo, como en los otros países.

El Dr. Mauricio Plazas Vega en su obra “La Armonización Tributaria en el sistema Andino de Integración” formula varias recomendaciones que deberían ser recogidas en la legislación comunitaria, pues coadyuvaría al desarrollo del proceso de armonización

tributaria en materia de tarifas, que por su importancia daremos a conocer a continuación algunas de ellas:¹⁴⁰

1.- Los países andinos deberían perseguir la adopción de tipos impositivos mínimos y máximos, más que la implementación de una tarifa única general.

2.- Que solo mediante ley se deben establecer y modificar las tarifas del IVA, pues con ello se dará estabilidad a las políticas de armonización de la comunidad.

3.- Establecer una política de armonización en las normas que complementan el IVA, en los consumos de bebidas alcohólicas, cigarrillos, cervezas y gaseosas.

4.- En la base gravable del IVA no se deben tomar en cuenta los impuestos al consumo ni los impuestos complementarios del IVA.

En lo que respecta al pago y declaración de este impuesto, en Ecuador se lo hará en el mes siguiente de realizadas las operaciones gravadas, teniendo en cuenta el mes calendario, según el noveno dígito del RUC del contribuyente, pero en el caso de productos importados el pago se lo hará antes de desaduanizarlos.

En Perú, el Art. 63 de la Ley del Impuesto Selectivo al Consumo, prevé que la SUNAT será quien determine los lugares, condiciones, requisitos, información y formalidades concernientes a la declaración y el pago de este impuesto.

Hay que manifestar que dentro del proceso de armonización de los impuestos indirectos los sistemas tributarios de los países andinos han adoptado regímenes especiales tendientes a simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los pequeños contribuyentes, respecto de los impuestos tipo al valor agregado, llegándose a incorporar en algunos países dentro de estos regímenes inclusive otros impuestos

¹⁴⁰ Mauricio Plazas Vega. *La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*. Bogotá, Legis Editores S.A., 1ª ed., 2001, p.331 y 332

nacionales, para lo cual el ordenamiento jurídico de cada país ha fijado las condiciones necesarias para su vigencia. Es interesante conocer estos regímenes pues se les da un tratamiento distinto del régimen común en varios aspectos inclusive en lo que tiene que ver con el pago de los impuestos. Así en Colombia en lo que respecta al IVA se distingue dos tipos de contribuyentes, por una parte aquellos que pertenecen al Régimen Común, y por otra los que pertenecen al Régimen Simplificado, perteneciendo a éste último las personas naturales que venden bienes o servicios cuyos ingresos brutos del año gravable por la actividad que desarrollan no superen las 4.000 UVT, que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad, y que en el mismo no se desplieguen “actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles”,¹⁴¹ que no sean usuarios aduaneros, entre otros requisitos establecidos por la ley. Los contribuyentes pertenecientes al régimen común deben presentar declaraciones bimestrales lo que no ocurre con los que pertenecen al régimen simplificado, los cuales no tienen la obligación de declarar ni liquidar el impuesto. En Ecuador con la mencionada reforma tributaria, se ha implementado también el denominado Régimen Simplificado (RIS) a través de la Ley de Equidad Tributaria, el mismo que entró en vigencia el 1 de enero del 2008, consistente en el pago cuotas progresivas mensuales, que sustituye la declaración y pago del IVA y del Impuesto sobre la Renta de la manera común, podrán pertenecer a éste Régimen quienes tengan un ingreso inferior a los \$ 60 al año. Este Régimen se aplica a 7 categorías de pago, para lo cual se toma en consideración el tipo de actividad y los ingresos del contribuyente, entre las actividades económicas se encuentran las siguientes: comercio, en este caso la cuota mensual a pagarse parte de un mínimo de 2 a 53 dólares como máximo, servicios,

¹⁴¹Art. 499 del Estatuto Tributario de Colombia establece las condiciones que debe reunir un contribuyente para poder pertenecer al régimen simplificado.

de 3 a 180 dólares, manufactura, de 2 a 90 dólares, construcción, de 3 a 135 dólares, hoteles y restaurantes, de 5 a 182 dólares, transporte, de 1 a 49 dólares, agrícolas, , minas y canteras, en éstas tres últimas la cuota aplicable será de 1 a 15 dólares. En Perú se denomina Régimen Único Simplificado, que entro en vigencia en 1994, que consiste en el pago unificado del Impuesto a la Renta, Impuesto a las Ventas y el Impuesto de Promoción Municipal, por medio de cuotas¹⁴². En Bolivia, el Régimen Tributario Simplificado, consiste en el pago unificado del IVA, Impuesto a las Transacciones (IT), Régimen Complementario del IVA (RC-IVA) e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).

Si bien es cierto que estos regímenes buscan incluir a un mayor número de personas como nuevos contribuyentes así como también fortalecer la recaudación tributaria brindándoles mayores facilidades para el pago de tributos, al mismo tiempo puede dar lugar a que éstos eludan o evadan impuestos, lo que ocasionaría obviamente perjuicio al Estado.

Respecto a los impuestos directos también se ha generado legislación comunitaria y de manera especial en lo referente al Impuesto sobre la Renta y el patrimonio, al respecto se han emitido varias Decisiones importantes como son la Decisión 40, del 28 de enero de 1975 que regula los problemas de doble imposición entre los países miembros de la CAN y la 578, publicada el 5 de mayo del 2004, que es complementaria de la anterior y que busca además evitar la elusión y la evasión fiscal. En ambas Decisiones se reconoce el principio de la fuente y que las actividades empresariales serán gravadas en donde se efectúen, así como también se regula aspectos referentes a los beneficios obtenidos como consecuencia de la explotación de recursos naturales, entre otros temas que buscan precisamente evitar la evasión y la doble tributación. No se llega en todo caso a

¹⁴² <http://www.sunat.gob.pe/quienesSomos/index.html>

regular de manera pormenorizada este tipo de impuesto, es por eso que en cuanto a la materia que nos toca tratar está regulada por la normativa interna de cada país miembro, y en lo que específicamente respecta al tema tarifas y a los plazos de cumplimiento de pago, por ejemplo podremos establecer que estas difieren de manera considerable de país a país. Así, la tarifa aplicable por concepto de impuesto a la Renta, en el caso de las sociedades constituidas en Ecuador, sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el mismo y establecimientos permanentes que obtengan ingresos gravables es del 25% sobre su base imponible.¹⁴³ En el caso de capitalización de utilidades, las sociedades obtendrán una rebaja del 10% por lo que la tarifa aplicable será del 15% sobre el monto reinvertido, siempre y cuando se destinen a la compra de maquinaria y equipos nuevos que se utilicen en la actividad productiva.¹⁴⁴

En Colombia, a las sociedades y asimiladas¹⁴⁵ se aplica una alícuota del 34%. A partir del 2004 los contribuyentes de este impuesto deben pagar además una sobretasa del 10% aplicable sobre el impuesto neto de renta, el cual debe ser pagado en los mismos plazos establecidos para la declaración del impuesto de renta; deben pagar además la Renta Presuntiva aplicando un 3% al patrimonio líquido del año anterior; lo que indica que no obstante los bienes no den una renta, debe presumirse que la han producido hasta el límite indicado.

En Perú, en lo que respecta a las personas jurídicas se aplicara una tasa del 30% sobre su renta neta, debiendo además pagar una tasa adicional del 4.1% sobre los valores que se cargue a cuenta de gasto y que sea renta gravable, debiendo presentar declaración jurada de la renta obtenida en el ejercicio gravable.

¹⁴³ Arts. 37 Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador.

¹⁴⁴ Art. 37 inc. 2 Ley de Régimen tributario Interno de Ecuador reformado por la Ley de Equidad.

¹⁴⁵ Son contribuyentes de este impuesto, asimiladas a sociedades anónimas, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades de economía mixta, los fondos públicos, tengan o no personería jurídica, cuando sus recursos provengan de impuestos nacionales destinados a ellos por disposiciones legales o cuando no sean administrados directamente por el Estado, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones, TELECOM (Arts. 16 y 17 del Estatuto Tributario).

En el caso del impuesto sobre la renta de personas naturales, en Ecuador la ley ha establecido una base desgravada que para el año 2008 es de \$ 7.850 dólares anuales, la misma que se ha mantenido respecto al año anterior, por considerarla necesaria para que las personas puedan satisfacer sus necesidades básicas, se establece además una tabla con tarifas progresivas, que son del 5%, 10%, 12%, 15%, 20%, 25%, 30% y 35%.

¹⁴⁶. Es necesario destacar en este punto que si bien es cierto que se ha mantenido la base desgravada del Impuesto a la Renta de personas naturales en \$7.850 la propia Ley de Equidad Tributaria ha incrementado las tarifas de este impuesto hasta el 35%, pues hasta el año anterior la tarifa máxima aplicable en este caso era del 25%, superando inclusive el porcentaje aplicado a las sociedades que mantiene un tope del 25%.

Los sujetos pasivos de este impuesto están obligados a pagar y declarar el anticipo perteneciente al ejercicio fiscal corriente. No nos detendremos en este punto, pues ya fue explicado cuando tratamos de los anticipos de los impuestos.

En lo que respecta a las personas naturales, sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades la Ley de Equidad La LRTIE establece además, la obligación de efectuar retenciones en la fuente del impuesto a la renta de ingresos del trabajo bajo relación de dependencia, de rendimientos financieros y sobre otros pagos o créditos en cuenta que se realicen y que constituyan rentas gravadas para quien los reciba. Los porcentajes vigentes de retención en la fuente de impuesto a la renta son del 1%, 5% y 8% según se trate de compras locales, rendimientos financieros, prestación de servicios, entre otros. Las retenciones en la fuente dan lugar a crédito tributario que será aplicado por el contribuyente en su declaración de impuesto a la renta.

Los sujetos pasivos del impuesto a la renta deberán pagarlo y declararlo anualmente, a partir del 1 de febrero del año siguiente al que corresponde la declaración, el mismo que

¹⁴⁶ Art. 36 de la ley de Régimen Tributario Interno modificado por el art.88 literal a) de Ley de Equidad.

concluirá en el caso de las sociedades el 28 de abril, según el noveno dígito del RUC; y en el caso de las personas naturales y sucesiones indivisas el 28 de marzo. Los contribuyentes que no paguen el impuesto, anticipo y retenciones en la fuente en las fechas señaladas, deberán liquidar tanto los intereses como las multas en su declaración.¹⁴⁷

En Colombia, se establece una tabla con tarifas progresivas de 19%, 28% y 34% sobre la renta líquida, para el caso de Existe también la obligación de efectuar retenciones en la fuente del impuesto a la renta, por parte de los agentes de retención, quienes deberán presentar mensualmente declaración respecto las retenciones efectuadas. Las tarifas de retención varían según el tipo de ingreso, así por ejemplo para los ingresos laborales en relación de dependencia se aplica tarifas progresivas del 19%, 28% y 34%; en el caso de honorarios y comisiones el 10%; rendimientos financieros el 7%; juegos de suerte y azar el 3%, cuando sus ingresos diarios superen de 5 UVT del 1%, 2%,4%, o 6%.

Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar una declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios.

En Bolivia, esta vigente el Régimen Complementario del Impuesto al Valor Agregado (RC-IVA) que es un impuesto directo, de carácter nacional que esta regulado por la Ley 843. Este impuesto grava el ingreso de las personas naturales y sucesiones indivisas provenientes de la inversión de capital, del trabajo, o de la aplicación conjunta de ambos factores.

La alícuota de este impuesto es del 13%. En lo que respecta al pago de este impuesto, en el caso del impuesto personal a la renta en relación de dependencia, los empleadores en calidad de agentes de retención, están obligados a presentar declaración jurada mensual de los ingresos retenidos salvo el caso en que no les haya correspondido retener ningún

¹⁴⁷ Art. 58 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador.

valor por este concepto. Cuando se trate de personas naturales independientes y de sucesiones indivisas, la declaración y pago del impuesto se deberá presentar trimestralmente.

En Bolivia, se presenta como un impuesto independiente del anterior el denominado Impuesto sobre las Utilidades de las empresas (IUE), el mismo que grava la utilidad resultante de los estados financieros al cierre de cada gestión anual.

La alícuota de este impuesto es del 25% que se aplica sobre la base imponible.

El pago del impuesto y la presentación de la declaración se harán dentro de los 20 días posteriores al cierre de la gestión fiscal, estando obligados los sujetos pasivos de este impuesto a presentar la declaración aun cuando las rentas obtenidas en el período gravable estén exentas del pago o aun cuando se hayan reportado pérdidas.

Además de los impuestos analizados en Colombia están vigentes otros impuestos, tales como el Impuesto de Timbre,¹⁴⁸ Gravamen a los movimientos financieros,¹⁴⁹ los mismos que son recaudados por la Administración Central. En Bolivia, Impuesto a las salidas aéreas al exterior (ISAE).¹⁵⁰ En Perú, encontramos el Impuesto Extraordinario de Solidaridad;¹⁵¹ el Impuesto de Solidaridad en favor de la Niñez Desamparada.¹⁵²

¹⁴⁸ Es un impuesto directo que recae sobre los documentos públicos o privados en los que conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. Son contribuyentes de este impuesto tanto personas naturales o jurídicas que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores de documentos públicos o privados. Se aplica una tarifa del 1.5% sobre los actos gravados, en base a la cuantía.

¹⁴⁹ La base gravable de este impuesto se encuentra integrada por el valor total de la transacción financiera. Las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, de Valores, de Economía Solidaria y el Banco de la República, son los responsables del recaudo de este impuesto, quienes semanalmente deberán presentar su declaración sobre las retenciones realizadas. La tarifa aplicable es de 4 por mil sobre los movimientos financieros.

¹⁵⁰ Este impuesto grava toda salida aérea al exterior del país por vía aérea, de personas naturales residentes en Bolivia. La alícuota del impuesto será de Bs.120, que será actualizado el 01 de enero de cada año por el Servicio Nacional de Impuestos Internos, de acuerdo a la variación del tipo de cambio de moneda nacional respecto al dólar estadounidense.

¹⁵¹ <http://www.sunat.gob.pe/quienesSomos/index.html>. Este impuesto entró en vigencia en septiembre de 1998 y grava las remuneraciones que abonan los empleadores y las rentas que perciben los trabajadores así como también profesionales independientes, a las que se aplica la tasa del 2%.

¹⁵² <http://www.sunat.gob.pe/quienesSomos/index.html>. Son sujetos pasivos de este impuesto las personas que soliciten la expedición o revalidación de pasaportes.

Al inicio de este tema habíamos señalado que la Ley de Equidad Tributaria de Ecuador introdujo tres nuevos impuestos al sistema tributario ecuatoriano, como son: El Impuesto a la Salida de Divisas (ISD),¹⁵³ Impuesto a los Ingresos Extraordinarios,¹⁵⁴ Impuesto a las Tierras Rurales,¹⁵⁵ los cuales requieren de la reglamentación respectiva para su plena aplicación, pues es necesario que se aclaren varios aspectos sobre los mismos y que liberen de dudas a los contribuyentes, incluidos los referentes al tema

¹⁵³ Art. 155 de la Ley de Equidad Tributaria de Ecuador. Este impuesto está regulado por los Arts. 155 al 163 de la Ley de Equidad Tributaria, grava “el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero”. Están obligadas al pago de este Impuesto las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades privadas, que transfieran o envíen dinero al exterior en efectivo o cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza. La tarifa aplicable es del 0,5%.

En lo que respecta a la declaración y pago de este tributo, el Art. 161 de la Ley de Equidad Tributaria establece 3 formas: 1.- Cuando la transferencia de capitales hacia el exterior fuese realizada por personas naturales y sociedades el impuesto será retenido por la institución financiera por medio de la cual se efectuó la operación, pues de acuerdo a la Ley estas instituciones son agentes de retención. 2.- Cuando las divisas salgan del país sin intervención del sistema financiero, los sujetos pasivos deberán declarar y pagar el impuesto dentro de los días siguientes a la operación, en una de las instituciones financieras autorizadas para el cobro. 3.- Cuando la transferencia de capitales al exterior sea realizada por instituciones financieras, el Banco Central será el encargado de hacer efectiva la transferencia previo el pago del impuesto, el mismo que deberá ser acreditado dentro de los dos días siguientes a la operación, debiendo entregar la información correspondiente a la transacción al Servicio de Rentas Internas. La declaración de este impuesto se la deberá realizar mensualmente. La falta de pago de este impuesto por parte de los sujetos pasivos está considerado como fraude así como también la falta de entrega de los valores retenidos por concepto de impuesto por parte de las instituciones financieras.

Al parecer con este impuesto se busca que los recursos no salgan de nuestro país y que se mantengan en las instituciones financieras nacionales.

¹⁵⁴ El Impuesto a los Ingresos Extraordinarios está regulado por los Arts. 164 al 172 de la Ley de Equidad Tributaria. Este impuesto grava en forma anual los “ingresos extraordinarios obtenidos por las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables.” Se entiende por ingresos extraordinarios aquellos percibidos por las empresas contratantes, generados en ventas a precios superiores a los pactados en los respectivos contratos. Están obligadas al pago de este Impuesto las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables. La tarifa de este impuesto es del 70% y el período gravable va del 1o. de enero al 31 de diciembre.

¹⁵⁵ El Impuesto a las Tierras Rurales está regulado por los Arts. 173 al 181 de la Ley de Equidad Tributaria. Este impuesto es de carácter anual y grava la propiedad o posesión de inmuebles rurales que tengan una superficie igual o superior a 25 hectáreas, que se encuentre ubicado dentro de un radio de cuarenta kilómetros de las cuencas hidrográficas. Para el establecimiento de la superficie de tierras gravadas con este impuesto se sumarán todos los predios del contribuyente. El Servicio de Rentas Internas se encargará de determinar el impuesto, el mismo que deberá ser pagado por los contribuyentes hasta el 30 de junio de cada año en las instituciones financieras autorizadas para el efecto. El valor que debe ser pagado por los contribuyentes de este impuesto es el uno por mil de la fracción básica no gravada del Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas, que como lo habíamos manifestado anteriormente para el año 2008 es de \$7.850, por cada hectárea de tierra o fracción que supere las 25 hectáreas.

que nos ocupa, específicamente en lo que respecta a las fechas en que se debe dar cumplimiento a la obligación de pago, la forma en que se lo debe hacer, entre otros, lo cual conoceremos una vez que se aprueben los reglamentos presentados por el Servicio de Rentas Internas, dentro de los plazos establecidos por la Asamblea Constituyente. En este país está vigente también el Impuesto a los Vehículos Motorizados creado mediante Ley 2001-41 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 325, 14 de mayo del 2001.¹⁵⁶ Cabe señalar que en los demás países andinos actualmente no están vigentes tributos nacionales con características similares a los denominados Impuestos Reguladores instaurados en nuestro país, por lo que no serán objeto de análisis en esta investigación.

2.5. Pago de impuestos municipales

Las Cartas Políticas de algunos de los países andinos reconocen de manera expresa a los Estados la potestad para crear tributos. Se ha otorgado también la potestad de creación y aplicación de tasas y contribuciones especiales o de mejora a las municipalidades.

¹⁵⁶ Este impuesto grava anualmente a los propietarios de vehículos de transporte terrestre. El avalúo del vehículo constituye la base imponible del impuesto, el mismo que debe constar en la base de datos del SRI; para los vehículos nuevos el precio de venta al público informado por los comercializadores constituye el avalúo del automotor; y, para los vehículos de años anteriores, de dicho precio se deducirá el 20% anual por concepto de depreciación sin que el valor residual sea inferior al 10%.

El período ordinario para el pago de este impuesto inicia el 2 de enero y termina el 31 de julio de cada año. Cuando se adquiera un vehículo nuevo el propietario deberá pagar el impuesto antes de que el concesionario le entregue el mismo. El comprador de un automotor usado será responsable del pago de las obligaciones pendientes, cuando el propietario anterior no las hubiere pagado.

La Ley de Reforma Tributaria prevé exoneraciones y rebajas de este impuesto. Los propietarios de vehículos de transporte público y de aquellos que sobrepasen de una tonelada, que se utilicen en sus actividades productivas o de comercio se beneficiarán de una reducción del 80% del impuesto. Así mismo las personas de la tercera edad y los discapacitados se beneficiarán de una rebaja de \$ 8.000 sobre la base imponible. La ley establece para el pago de este impuesto una tabla con tarifas progresivas, que son del 0.5%, 1%, 2%, 3%, 4%, 5% y 6%, ésta última aplicable a los vehículos que tengan un costo superior a los 24.000 dólares.

En Ecuador esta facultad de creación conferida a las Municipalidades se encuentra consagrada en la Ley, pues en la Constitución no hay norma expresa que le confiera la mencionada potestad.

La Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador hace una distinción entre impuestos generales y particulares, los primeros son aquellos creados para todos los municipios del país y deberán por lo tanto ser aplicados por todos ellos; en el caso de los segundos, son los creados de manera exclusiva para determinados municipios.¹⁵⁷

Nosotros haremos referencia únicamente a los impuestos generales a partir de los cuales se realizará una síntesis comparativa de algunos impuestos municipales vigentes actualmente en los países andinos.

En nuestro país¹⁵⁸ los impuestos que se encuentran vigentes en beneficio de las municipalidades son los siguientes: El impuesto sobre la propiedad urbana, el impuesto sobre la propiedad rural, el impuesto de alcabalas, el impuesto sobre los vehículos, el impuesto de matrículas y patentes, el impuesto a los espectáculos públicos, el impuesto a las utilidades en la compraventa de bienes inmuebles y plusvalía de los mismos, el impuesto al juego. Hay que mencionar que no siempre los impuestos municipales son de exclusiva financiación municipal sino que en ocasiones estos deben ser compartidos con la Administración Central.¹⁵⁹

En nuestro país el Impuesto sobre los Predios Urbanos, “grava en forma anual el usufructo de las propiedades inmuebles urbanas dentro de una circunscripción cantonal. Es un impuesto directo que grava una expresión de riqueza y patrimonio que es la propiedad de inmuebles, considerándolas como una manifestación inmediata de

¹⁵⁷ Art. 312 Ley Orgánica de Régimen Tributario de Ecuador

¹⁵⁸ Art. 314 Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador

¹⁵⁹ Art. 312 Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador

capacidad contributiva”¹⁶⁰ La tarifa aplicable al valor de la propiedad urbana puede variar de Municipio a Municipio, pues esta es fijada por el concejo municipal correspondiente por medio de ordenanza y en base a los valores fijados por la ley los cuales oscilan entre un mínimo del 0,25 por mil y un máximo del 5 por mil,¹⁶¹ tarifa que será aplicada en base al avalúo comercial bienal realizado al inmueble por la oficina de avalúos de la municipalidad. Como se puede notar la tarifa aplicable a nivel nacional no es única pues esta puede variar de cantón a cantón y por ende el monto a pagar por concepto de este impuesto puede diferir aun cuando los predios tengan un avalúo similar cuando pertenezcan a cantones distintos. En el caso de solares no edificados y de propiedades obsoletas sus propietarios deberán cancelar un impuesto adicional de carácter anual del 2 por mil en el caso de los primeros; y, del 5%, en el segundo.¹⁶² Los pagos Art. 334 de este impuesto se los podrá realizar en el transcurso del año gravable respectivo a partir del 1 de Enero hasta el 31 de diciembre de cada año, los contribuyentes que efectúen sus pagos a partir del mes de enero hasta junio gozarán de descuentos, lo cual viene a constituir una forma de estímulo para que los contribuyentes cancelen sus obligaciones dentro de los plazos establecidos; por el contrario quienes lo realicen a partir del 1 de julio deberán pagar el 10% adicional.¹⁶³

En Colombia,¹⁶⁴ se establece a favor de los Municipios el “Impuesto Predial Unificado”, cuya tarifa oscila entre el 1 por mil y el 16 por mil, la misma que será fijada por el concejo municipal en base al avalúo catastral o el autoevalúo realizado por el propietario del inmueble en su declaración anual, por lo que estas varían de un

¹⁶⁰ Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, TRAMA, Quito, 1998, p.112, citado por José Vicente Troya, *La Tributación de los Entes Locales*, Quito, 2004, p. 9.

¹⁶¹ Art. 320 Ley de Régimen Municipal de Ecuador.

¹⁶² Art. 325 Ley de Régimen Municipal de Ecuador.

¹⁶³ Art. 334 Ley de Régimen Municipal de Ecuador.

¹⁶⁴ Art. 186 del Código Municipal de Colombia, reformado por el Art. 2 de la Ley 44 de 1990. Mediante la Ley 44 se fusionan el impuesto Predial adoptado por el Decreto 1333 de 1986; el impuesto de parques y arborización, adoptado por el Decreto 1333 de 1986, regulados en el Código de régimen Municipal; el impuesto de estratificación socioeconómica creado por la Ley 9 de 1989; la sobretasa de levantamiento catastral a que se refieren las Leyes 128 de 1941, 50 de 1984 y 9 de 1989. (Art. 1 Ley 44).

municipio a otro; para fijarlas se deberá tomar en consideración varios aspectos como son : los estratos socioeconómicos; los usos del suelo, en el sector urbano; y, la antigüedad de la formación o actualización del catastro.¹⁶⁵ Las tarifas aplicables a los terrenos no urbanizados y a los predios urbanos no edificados, supera el límite mencionado anteriormente, las mismas que no podrán ser mayores al 33 por mil. Este impuesto incluye tanto predios urbanos como rurales. El pago y la declaración de este impuesto son anuales, siendo facultad de las municipalidades fijar las fechas de vigencia por lo que estas difieren de un municipio a otro, así por ejemplo en Bogotá, va desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre.¹⁶⁶

En Bolivia,¹⁶⁷ se establece a favor de las municipalidades el “Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles”, creado por la Ley 843, el mismo que grava a la propiedad urbana y rural, se incluye dentro de los sujetos pasivos de este impuesto a las sociedades indivisas propietarias de inmuebles.¹⁶⁸ El pago de este impuesto se realizará en una sola cuota anualmente y se efectuará un descuento del 10% al contribuyente que cancele antes de la fecha de vencimiento.¹⁶⁹

En Perú,¹⁷⁰ se establece en forma general el denominado “Impuesto Predial”, a favor de las municipalidades, el mismo que grava anualmente el valor total de los predios urbanos y rústicos, ubicados en una jurisdicción territorial determinada. Una vez que se establezca la base imponible del impuesto se aplicará los valores contenidos en la tabla progresiva contenida en el Art. 13 de la Ley de Tributación Municipal, la misma que contiene valores referenciales de los predios, que van desde 15 Unidades Impositivas

¹⁶⁵ Art.4 de la Ley 44 de 1990 de Colombia.

¹⁶⁶http://www.actualicese.com/editorial/especiales/navidad/2005/Impuesto_Municipales/PrincipalesImpuestos.htm

¹⁶⁷ El Art. 19 de la Ley de Participación Popular de Bolivia y 146 de la Constitución, establecen que son ingresos de las municipalidades el Impuesto a la Renta Presunta de Propietarios de bienes (IRPPB), dentro del cual se incluyen el Impuesto a los Inmuebles Urbanos, el impuesto a la propiedad rural y el impuesto sobre los vehículos automotores, motonaves y aeronaves.

¹⁶⁸ Arts. 13 al 16 Reglamento a la Propiedad de Bienes Inmuebles

¹⁶⁹ Art. 57 de la Ley 843 de Bolivia.

¹⁷⁰ Art. 6 Ley de de Tributación Municipal de Perú.

Tributarias (UIT) hasta valores que superan las 60 UIT, a los que se les aplicará alícuotas de 0.2, 0.6 y 1.0 % según corresponda. La ley estipula la obligación que tiene el contribuyente de presentar su declaración jurada de acuerdo a los plazos establecidos por la misma. En lo que respecta al pago, este se podrá realizar al contado o en forma fraccionada, en el primer caso se lo hará febrero hasta el último día hábil; y, en el segundo se lo puede realizar hasta en cuatro cuotas trimestrales, pagaderas el último día hábil de los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre.

El Impuesto a los Predios Rurales, “grava la propiedad o usufructo de bienes inmuebles ubicados fuera de los límites urbanos de cada cantón”¹⁷¹ La tarifa aplicable al valor de la propiedad rural oscila entre el 0,25 por mil al 3 por mil, la misma que será fijada por medio de ordenanza, por el concejo municipal correspondiente; tarifa que se aplicará tomando como base al avalúo comercial del inmueble realizado por la oficina de avalúos de la municipalidad cada dos años. El pago de este impuesto se lo podrá efectuarse en dos dividendos, el primero de ellos hasta el primero de marzo y el segundo hasta el primero de septiembre;¹⁷² si los pagos se realizan antes de las fechas señaladas, el contribuyente tendrá derecho a descuento del diez por ciento anual, pero si la cancelación se realiza con posterioridad a esas fechas, se le aplicará un recargo similar por mora.

El Impuesto de Alcabala, “grava el otorgamiento de actos y contratos aptos para transmitir el dominio pleno o sus componentes cuales son usufructo, fideicomiso dominical inclusive los atinentes a los buques. Debe entenderse a título oneroso y a título gratuito”.¹⁷³ La tarifa aplicable es del 1% sobre la base imponible.¹⁷⁴

Adicionalmente al impuesto de alcabala existen otros impuestos que generalmente

¹⁷¹ (F. Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal*, 134, citado por J. Troya, *La Tributación de los Entes Locales*, 11)

¹⁷² Art. 346 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador.

¹⁷³ José Vicente Troya. *Tributación de los Entes Locales*. Pág. 14

¹⁷⁴ Art. 359 Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador.

deben ser cobrados simultáneamente con el mismo, en este caso el monto del impuesto adicional no podrá exceder del 50% de la tarifa señalada anteriormente.¹⁷⁵ Uno de estos impuestos adicionales constituye el denominado **Impuesto a las Utilidades en la compraventa de Inmuebles y plusvalía**,¹⁷⁶ que “grava la ganancia que obtiene el vendedor al transferir un inmueble”.¹⁷⁷ La base imponible será el resultado de sustraer del precio de venta el precio de adquisición; de las utilidades se deberán deducir los valores pagados por concepto de contribuciones especiales de mejoras.¹⁷⁸ La tarifa aplicable es del 10% sobre las utilidades provenientes de la venta de inmuebles urbanos. En Perú,¹⁷⁹ se ha establecido en forma similar el impuesto de alcabala en beneficio de los municipios. La tasa aplicable es del 3%, estando el comprador obligado a efectuar el pago de este impuesto, en el transcurso del mes siguiente a la fecha de realizada la transferencia, no está sujeto a este impuesto el tramo comprendido por las 10 primeras Unidades Impositivas Tributarias del valor del inmueble.¹⁸⁰ La transferencia de naves y aeronaves se encuentran inafectas de este impuesto.

En Bolivia, La Ley 843 Art. 107 establece a favor de las municipalidades el Impuesto Municipal a las Transferencias de bienes inmuebles y vehículos; el mismo que entró en vigencia a partir del 1º de Enero de 1995, impuesto que grava las transferencias eventuales de inmuebles y vehículos exceptuándose aquellas que pertenecen al giro normal de la actividad comercial. Se aplica una alícuota general del 3% sobre la base imponible, la misma que se establecerá en base a los ingresos brutos percibidos durante el periodo gravable por concepto de la venta de bienes.¹⁸¹

¹⁷⁵ Art. 360 Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador.

¹⁷⁶ Art. 387 y siguientes de la Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador.

¹⁷⁷ José Vicente Troya, *La Tributación de los Entes Locales*, Quito, 2004, p. 15.

¹⁷⁸ Art. 389 Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador.

¹⁷⁹ Arts. Del 121 al 129 de LA Ley de Tributación Municipal de Perú.

¹⁸⁰ Art. 25 Ley de Tributación Municipal de Perú.

¹⁸¹ Art. 74 y 75 de la Ley 843 de Bolivia.

En Colombia, no encontramos un impuesto de esta naturaleza en beneficio de las municipalidades.

El Impuesto a los Vehículos, grava en forma anual a los propietarios de los mismos, ya sea persona natural o jurídica. El avalúo del vehículo constituye la base imponible del impuesto, a la que se le aplicará una tabla en donde constan las tarifas aplicables las mismas que oscilan entre una mínima de 5 dólares y una máxima de 70 dólares.¹⁸² Es importante mencionar que en Ecuador se aplica de manera simultánea otro impuesto a los vehículos que rige a nivel nacional bajo la figura de matriculación vehicular y cuya recaudación se encuentra a cargo de la Administración Central.

Similar situación ocurre en Bolivia, en donde los ingresos obtenidos por concepto del Impuesto sobre Vehículos Automotores, Motonaves y Aeronaves¹⁸³ corresponden a los municipios; se incluyen como sujetos pasivos de este impuesto a las sucesiones indivisas propietarias de automotores. A la base imponible se le aplicará una alícuota del 1,5%, 2, 3,4 o 5%, dependiendo del valor del vehículo, tomando como base la tabla de valoración emitida anualmente por el Ejecutivo; en el caso vehículos dedicados al transporte público se aplicará el 50% de las alícuotas señaladas anteriormente, según corresponda.¹⁸⁴

En Perú,¹⁸⁵ está vigente el Impuesto al Patrimonio Vehicular bajo la administración de los municipios provinciales. Es un impuesto también anual como en Ecuador, que grava a los propietarios de vehículos, automóviles, camionetas, station wagons, camiones, buses y ómnibuses, que tengan una antigüedad inferior a 3 años, contados a partir de la primera inscripción en el Registro de Propiedad Vehicular.¹⁸⁶ Se aplica una tasa del 1% sobre el valor del vehículo; sin que el monto del impuesto a pagar pueda ser inferior al

¹⁸² Art. 374 Ley Orgánica de Régimen Municipal de Ecuador

¹⁸³ Art. 107 Ley 843 de Bolivia

¹⁸⁴ Arts. 60 y 61 del Código de Tributación municipal de Colombia.

¹⁸⁵ Arts. 30 al 37 de la Ley de Tributación Municipal de Perú.

¹⁸⁶ Art. 30 Ley de Tributación Municipal de Perú.

1.5% de la UIT vigente al 1 de enero del año al que corresponde dicho impuesto. La ley estipula la obligación que tiene el contribuyente de presentar su declaración jurada de acuerdo a los plazos establecidos por la misma. En lo que respecta al pago, este se podrá efectuar al contado o en forma fraccionada, en el primer caso se lo hará febrero hasta el último día hábil; y, en el segundo se lo puede realizar hasta en cuatro cuotas trimestrales, pagaderas el último día hábil de los meses de febrero, mayo, agosto y noviembre.

En Colombia, actualmente no existe este impuesto a favor de los municipios, pues el antiguo Impuesto de Circulación y Tránsito Vehicular, que antes de 1998 estaba bajo su administración fue reemplazado por el Impuesto sobre Vehículos Automotores creado por la Ley 488 de 1998, el cual se encuentra bajo la administración departamental y del Distrito capital.¹⁸⁷

Impuesto a las Patentes Municipales, en Ecuador, “grava el ejercicio de la actividad económica realizada en forma permanente”.¹⁸⁸ Quienes ejerzan actividades de índole comercial o industrial están obligados a registrarse en el municipio y a obtener la patente correspondiente anualmente.¹⁸⁹ La tarifa mínima de este impuesto es de 10 dólares y la máxima de 5000 dólares, la misma que será fijada mediante ordenanza para lo cual se tomará como base el capital con que cuenten el contribuyente para el ejercicio de la actividad gravada; en ocasiones cuando exista disminución en las utilidades se puede conceder rebajas de hasta la tercera parte del impuesto.¹⁹⁰

¹⁸⁷ Art. 9° Ley N° 2492 de Bolivia. C.T.

¹⁸⁸ (J. Troya, *Tributación de los Entes Locales*, 12)

¹⁸⁹ Art. 383 Ley Orgánica de Régimen Municipal.

¹⁹⁰ Art. 385 Ley Orgánica de Régimen Municipal.

En Bolivia, este tributo además de gravar la obtención de autorización para el ejercicio de actividades económicas grava el uso o aprovechamiento de bienes de dominio públicos¹⁹¹

En Colombia, el Código Municipal Art. 195 establece a favor de los Municipios el denominado Impuesto de Industria y Comercio y de avisos y tableros, que grava “todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales...” de manera permanente u ocasional. El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, obtenidos por el sujeto pasivo, excepto el caso de los ingresos provenientes de devoluciones por concepto de venta de activos fijos y exportaciones; y, así como también aquellos recaudos por concepto de impuestos de productos cuando sus precios estén regulados por el Estado.¹⁹² Los Consejos municipales deben fijar la tarifa, la misma que para las actividades industriales se podrán establecer del dos al siete por mil mensuales; y, para las actividades de comercio y servicios será del dos al diez por mil mensuales.¹⁹³ El periodo gravable varía, así por ejemplo en Cali el periodo es anual, pero en el Distrito capital y otras municipalidades es bimestral.

El Impuesto a los Espectáculos Públicos, en Ecuador grava, la utilidad obtenida por las entradas vendidas para los espectáculos públicos, se aplica una tarifa del 10% sobre el valor del precio de las entradas vendidas para los espectáculos públicos; la tarifa será del 5% cuando se trate de eventos deportivos de índole profesional. En este sentido “el contribuyente de jure es el organizador, el de facto, el público”.¹⁹⁴ En este sentido quien

¹⁹¹ Art. 9 de la Ley N° 2492 de Bolivia. C.T. La Constitución Boliviana Art. 146 y la Ley de Participación Popular Art. 19 establecen que son ingresos municipales las patentes e impuestos establecidos por Ordenanza Municipal.

¹⁹² Art. 195 del Código Municipal de Colombia.

¹⁹³ Art. 196 del Código Municipal de Colombia.

¹⁹⁴ (J. Troya, *La Tributación de los Entes Locales*, 14)

en realidad asume el pago de este impuesto son los espectadores al momento de pagar su boleto, pero por disposición legal quien toma el papel de sujeto pasivo es el organizador del espectáculo.

Situación similar la encontramos en Perú, en donde el Art. 54 de la Ley de Tributación Municipal establece el Impuesto a los Espectáculos Públicos no deportivos, cuya recaudación y administración concierne a la Municipalidad Distrital en donde se realice el espectáculo.¹⁹⁵ La tasa aplicable es del 15% cuando se trata de espectáculos taurinos, carreras de caballos, entre otros; y, del 10% cuando se trate de espectáculos cinematográficos.¹⁹⁶ El pago del impuesto se lo realizará la semana siguiente de realizados los espectáculos hasta el segundo día hábil de la misma, cuando los espectáculos sean permanentes; y, cuando estos son eventuales, el quinto día posterior a su realización.¹⁹⁷ La Ley establece de forma expresa que el sujeto pasivo de este impuesto es el adquirente de la entrada, así como también la responsabilidad solidaria existente con el organizador del evento con el conductor del local en donde se efectúe el espectáculo, por el pago del este tributo.¹⁹⁸

En Colombia, coexisten dos impuestos a los espectáculos públicos, uno de carácter nacional que beneficia al deporte; y otro que está bajo la administración de los Municipios.¹⁹⁹ En el impuesto municipal se aplica la tarifa del 10% sobre el valor de las entradas al espectáculo.²⁰⁰

El Impuesto al Juego, “grava las actividades legales de juego, con o sin apuestas, que operen de forma permanente u ocasional dentro de determinado cantón”.²⁰¹ Son sujetos

¹⁹⁵ Art. 59 Ley de Tributación Municipal de Perú

¹⁹⁶ Art. 57 Ley de Tributación Municipal de Perú

¹⁹⁷ Art. 58 Ley de Tributación Municipal de Perú

¹⁹⁸ Art. 55 de la Ley de Tributación Municipal de Perú.

¹⁹⁹ El impuesto municipal de espectáculos públicos está autorizado por el artículo 7 de la ley 12 de 1932 y sus respectivas reformas. La ley 814 de 2003, excluyó del hecho generador de este impuesto el espectáculo cinematográfico.

²⁰⁰ www.minhacienda.gov.co

²⁰¹ Felipe Iturralde Dávalos, *Manual de Tributación Municipal, TRAMA*, Quito, 1998, p. 166.

pasivos de este impuesto “los propietarios o representantes legales de negocios dedicados al juego con o sin apuestas, quienes deberán inscribirse en el Registro respectivo de la Dirección Financiera Municipal, para poder ejercer tal actividad. Dentro del concepto de juego se incluyen, a los casinos y similares, y dentro de estos a las mesas de ruleta, bacará, pinta, punto y banca, veintiuna, dados, bingo, etc.; y, por otra parte, a los aparatos y juegos mecánicos y electrónicos, tragamonedas, boliches, etc.”²⁰² Respecto de este tributo no se concede ningún tipo de rebajas ni exenciones a favor de los sujetos pasivos, lo cual está establecido por la ley.²⁰³ Respecto a la tarifa, formas de pago y en general todo lo relativo a este impuesto por disposición legal (Arts. 394 y 395 de la Ley Orgánica de Régimen Municipal) se deja a los Consejos Municipales en libertad para que establezcan la normativa necesaria para la aplicación del mismo por medio de ordenanza, por lo que diferirá de un catón a otro.

En Ecuador encontramos además el denominado Impuesto del 1.5 por mil a los activos de las empresas,²⁰⁴ el mismo que está regulado por la Ley No. 006 de Control Tributario y Financiero, publicada en el Registro Oficial No. 97 del 29 de Diciembre de 1988, En Bolivia, Perú y Colombia, no encontramos un impuesto de carácter municipal que se asimile a éste, por lo que no será motivo de análisis.

²⁰² (F. Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 167)

²⁰³ (F. Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 168 y169)

²⁰⁴ (F. Iturralde, *Manual de Tributación Municipal*, 168 y169)

Este impuesto “grava los activos totales de las empresas formales, y de las personas obligadas legalmente a llevar contabilidad, independientemente de los rendimientos del negocio o actividad que desarrollen”²⁰⁴. La tarifa de este impuesto es del 1.5 por mil. El plazo máximo para su declaración y pago es de hasta 30 días posteriores a la fecha señalada para el pago del impuesto a la renta, lo cual dependerá del noveno dígito de la cédula o RUC del contribuyente, por lo que ésta no es única para todos los contribuyentes. Cuando la actividad económica se realice en varios cantones el contribuyente deberá pagar el impuesto correspondiente a cada uno de los municipios

Además de los impuestos analizados en Colombia están vigentes otros impuestos municipales, tales como el Impuesto de Timbre,²⁰⁵ el Gravamen a los movimientos financieros,²⁰⁶ los mismos que son recaudados por la Administración Central.

2.6. Pago de impuestos aduaneros

Varios son los objetivos planteados por la Comunidad Andina de Naciones desde sus orígenes, uno de ellos es precisamente llegar a conformar un mercado común, para lo cual se han implementado una serie de mecanismos que facilitan el comercio entre sus miembros y los terceros países con los que mantienen relaciones comerciales, por lo que en la actualidad cuenta con varios instrumentos legales que tratan de armonizar las legislaciones internas de sus miembros en materia aduanera, pues al momento éstas presentan varias asimetrías, lo que complica el establecimiento de procedimientos aduaneros uniformes y simplificados. Entre estos instrumentos podemos mencionar los siguientes: la Nomenclatura Común Andina, adoptada y normada mediante la Decisión 381 y 422; las normas sobre Valoración Aduanera, adoptadas mediante la Decisión 379; Tránsito Aduanero Internacional, regulado por la Decisión 477 y Asistencia Mutua y Cooperación entre las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina de la Decisión 478, los cuales han tenido lugar gracias a los esfuerzos realizados por los países andinos, con lo cual se busca facilitar sus transacciones comerciales, armonizar sus legislaciones en lo que tiene que

²⁰⁵ Es un impuesto directo que recae sobre los documentos públicos o privados en los que conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. Son contribuyentes de este impuesto tanto personas naturales o jurídicas que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores de documentos públicos o privados. Se aplica una tarifa del 1.5% sobre los actos gravados, en base a la cuantía.

²⁰⁶ La base gravable de este impuesto se encuentra integrada por el valor total de la transacción financiera. Las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, de Valores, de Economía Solidaria y el Banco de la República, son los responsables del recaudo de este impuesto, quienes semanalmente deberán presentar su declaración sobre las retenciones realizadas. La tarifa aplicable es de 4 por mil sobre los movimientos financieros.

ver con los tributos aplicables al comercio exterior, tratando de romper las barreras que limitan el libre comercio de bienes y servicios.

Actualmente la CAN constituye una Unión Aduanera catalogada como “imperfecta”, la misma que tuvo lugar a partir de 1995, año en el cual entró en vigencia el Arancel Externo Común, aplicable a los productos provenientes de terceros países, adoptado mediante la Decisión 370 por Bolivia, Colombia, Ecuador y Venezuela, que tiene una estructura de cuatro niveles: 5%, 10%, 15% y 20 %, de acuerdo al grado de elaboración de las mercaderías. Perú no participó del AEC establecido por la Decisión 370 y aplicaba su arancel nacional, este país se vincula a la Unión Aduanera Andina desde 1997, año en el que se adoptó también la Decisión 371 que dio lugar al Sistema de Franjas de Precios aplicable a algunos productos agropecuarios.²⁰⁷

Un tema importante que no se puede dejar de tratar en materia aduanera es precisamente el de los tributos aduaneros, también denominados como impuestos aduaneros, que serán objeto de estudio en esta investigación de manera breve.

Iniciaremos este tema con la definición de impuestos aduaneros propuesta por la autora Sara Armella, quien en sentido amplio los define como aquellos “que se deben en razón y en el acto de la realización de una operación aduanera, teniendo como presupuesto el hecho de la importación o, en su caso, de la exportación de las mercaderías del Estado”²⁰⁸ Definición que incluye no solo los aranceles aduaneros, si no también los impuestos internos que aplican los Estados como consecuencia de la introducción de mercadería para consumo en su territorio nacional una vez cumplidas todas las formalidades exigidas por la ley, dentro de los cuales se incluyen los impuestos al valor agregado y al consumo; así como también los “derechos conexos con el despacho de

²⁰⁷ www.comunidadandina.com

²⁰⁸ Sara Armella. “*Los Impuestos Aduaneros*” Editorial Temis. Bogotá. 2003. en “Curso de Derecho Tributario Internacional”. Víctor Uckmar, p. 465

operaciones aduaneras”, dentro de las cuales estarían las tasas que se pagan por la prestación de algún servicio aduanero.²⁰⁹

Los países andinos al referirse a los tributos al comercio exterior coinciden en el hecho de haber incorporado en sus legislaciones a los denominados derechos aduaneros, impuestos, y tasas por servicios aduaneros lo que concluimos de las disposiciones legales que citaremos a continuación, los mismos que por regla general son aplicados a las importaciones, pues existe la tendencia de no gravar las exportaciones con tales tributos, pues éstos de acuerdo al proceso armonizador de la CAN pertenecen al régimen de tasa 0%, salvo excepciones. Así por ejemplo en Colombia subsisten algunos gravámenes a las exportaciones, tales como la contribución y retención cafetera sobre la exportación de café, y la contribución por la exportación de esmeraldas.²¹⁰ Otro caso lo tenemos en Bolivia en donde la Ley de Aduanas Art. 8 dispone de manera expresa que la exportación de mercancías en los casos expresamente establecidos por Ley constituye hecho generador de la obligación tributaria aduanera.

En Bolivia el Art.25 de la Ley General de Aduanas clasifica a los tributos aduaneros aplicables a la importación en:

- a) Gravamen Arancelario y derechos de compensación y antidumping, cuando procedan,
- b) Impuestos internos aplicables a la importación, establecidos por Ley.

En Ecuador, el Art. 9 de la Ley Orgánica de Aduanas establece que los tributos al comercio exterior, son:

- a) los derechos arancelarios establecidos en los respectivos aranceles,
- b) los impuestos establecidos en leyes especiales,

²⁰⁹ (S. Armella. “*Los Impuestos Aduaneros*”. en “Curso de Derecho Tributario Internacional” p. 466)

²¹⁰ Germán, Pardo Carrero. *Los Derechos De Aduana – Aproximación A Una Definición*. Bogotá, 2002, p. 52. Estatuto Aduanero de 29 de diciembre de 1999, artículo 337

c) las tasas por servicios aduaneros.

La Corporación Aduanera Ecuatoriana, mediante resolución creará o suprimirá las tasas por servicios aduaneros; fijará sus tarifas y regulará su cobro.

En Colombia los tributos aduaneros están conformados por los derechos de aduana más el Impuesto a las Ventas (IVA). El actual Estatuto Aduanero prevé que los derechos de aduana comprenden: todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas y gravámenes de cualquier clase, los derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación, lo mismo que toda clase de derechos de timbre o gravámenes que se exijan o se tasen respecto a los documentos requeridos para la importación o, que en cualquier otra forma, se relacionen.

En Perú, las mercancías importadas están sujetas al pago de los siguientes tributos, según el tipo de mercancías: Derechos de importación, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal, Derecho Específico Variable, Derechos Antidumping y Compensatorios.

Hay que manifestar que en este trabajo no nos vamos a referir a los derechos antidumping ni a los derechos compensatorios, así como tampoco a las tasas por servicios aduaneros, debido a la amplitud que comportan estos temas, pero hay que tomar en cuenta que éstos derechos aduaneros se presentan como adicionales o modificatorios del arancel,²¹¹ sino que nos referiremos de manera generalizada y breve al pago de los tributos aduaneros, sin dejar de lado algunas definiciones proporcionadas por las legislaciones aduaneras andinas así como también por la doctrina.

Como pudimos apreciar, en todas las legislaciones andinas consta de forma expresa que los derechos arancelarios están incluidos dentro de la generalidad de los tributos, tema

²¹¹ Ibarra Pardo, Gabriel. Op. cit v. 1, p 370. citado por Germán Pardo Carrero. *Los Derechos De Aduana – Aproximación A Una Definición.* p. 107)

que ha sido objeto de discusión en la doctrina, sin que exista acuerdo respecto a su naturaleza, pues para algunos autores “se trata de un tributo, que se adecua a la clasificación tradicional de los mismos; y, para otros los derechos arancelarios “tienen una naturaleza propia, *sui generis*” diferente de los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.²¹²

Señala el autor Germán Pardo que acorde con la legislación colombiana “los “*derechos de aduana*”, se reducen en la realidad actual al arancel, los derechos antidumping y derechos compensatorios, términos estos todos aceptados dentro del marco de la Organización Mundial de Comercio e incluidos dentro del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994”²¹³, lo cual es aplicable a los demás países Miembros de la Comunidad Andina, pues también forman parte de la OMC.

En Perú la Ley General de Aduanas²¹⁴ señala que se entiende “*por derechos de aduana o arancelarios*” los “*impuestos establecidos en el arancel de aduanas a las mercancías que entren al territorio aduanero*”.

La Ley General de Aduanas de Bolivia Art. 5²¹⁵ prevé que para efectos de la ley se usará el glosario de términos aduaneros y de comercio exterior que constan en el anexo, definiciones que se actualizarán en función de los avances registrados en la materia, recomendados por la Organización Mundial del Comercio (OMC); la Organización Mundial de Aduanas (OMA) y los acuerdos de integración económica suscritos por Bolivia y ratificados por el Congreso Nacional. El glosario define los tributos aduaneros como “*los gravámenes e impuestos internos que gravan a las importaciones o exportaciones de mercancías*”.

²¹² (Germán Alfonso Pardo Carrero. *Los Derechos De Aduana – Aproximación A Una Definición*. Bogotá, 2002, p. 78)

²¹³ (Germán, Pardo. *Los Derechos De Aduana – Aproximación A Una Definición*. Bogotá, 2002, p. 41)

²¹⁴ Perú. Decreto legislativo No. 809 de 1996.

²¹⁵ Bolivia. Ley No. 1990 de 28 de julio de 1999.

En la actualidad los impuestos internos aplicables a las importaciones que se encuentran vigentes en los países andinos son los siguientes: en Ecuador, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Impuesto a los Consumos Especiales (ICE) y el Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD); en Colombia, el Impuesto sobre las Ventas (IVA); en Bolivia el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Consumos Específicos (ICE), Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados (IEHD); y, en Perú el Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto de Promoción Municipal.²¹⁶ Hay que anotar que en lo que tiene que ver con el pago de los tributos aduaneros éstos se encuentran regulados por la normativa interna de cada país miembro, por lo que difieren en varios aspectos como por ejemplo las tarifas aplicables a los impuestos internos, los plazos establecidos para el cumplimiento del pago de la obligación aduanera, concesión de facilidades de pago a los contribuyentes, entre otros, como lo veremos más adelante.

En materia aduanera además del pago en efectivo existen otras formas de extinguir la obligación aduanera, entre las que se encuentran el decomiso de las mercaderías por parte de la Administración, el abandono expreso de las mercaderías, las mismas que han sido recogidas en las legislaciones aduaneras andinas. Es así que el Art. 17 de La Ley Orgánica de Aduanas de Ecuador establece que la obligación tributaria aduanera se extingue por: pago, compensación, prescripción, aceptación del abandono expreso de las mercancías, pérdida o destrucción de las mismas, y por el decomiso administrativo de las mercancías. Disposiciones similares las encontramos en Colombia y Perú Art.20 de la Ley General de Aduanas y Bolivia Art. 63 Código Tributario.

²¹⁶ En Perú el Impuesto de Promoción Municipal, de conformidad a lo establecido en el Art. 71 de la Ley 23407, grava aquellas importaciones afectadas por el Impuesto General a las Ventas, la tasa aplicable es del 2% para las importaciones en general y del 18% para las importaciones exoneradas del impuesto General a las Ventas. La Base Imponible es el valor CIF, más los derechos arancelarios y demás tributos que afectan la importación.

En cuanto a los medios de pago adoptados para extinguir la obligación tributaria aduanera, el utilizado en todos los países andinos es el dinero en efectivo. En Bolivia y Ecuador, se acepta además el pago con notas de crédito por obligaciones fiscales; y, cheques certificados.²¹⁷ Pago que en casi todos los países andinos deberá ser efectuado antes de que se realice el reconocimiento físico de las mercaderías, salvo el caso de Ecuador, en donde el pago se efectuará después que se realice el aforo, y obviamente en todos los casos el pago debe estar realizado antes de que se retire la mercadería.

En lo que respecta al plazo concedido para el pago de la obligación tributaria, éste difiere de país a país, pues éstos van desde la concesión de dos días hábiles contados a partir de la aceptación de la declaración hasta dos meses después de la llegada la mercancía, lo cual se aprecia en las disposiciones legales que forman parte de las legislación aduanera de cada país. Así en Ecuador los plazos establecidos por la Ley (Art. 18 Ley Orgánica de Aduanas) para el pago de los tributos aduaneros son los siguientes:

- a) Cuando la liquidación ha sido efectuada por el mismo contribuyente el pago se lo realizará dentro de los dos días hábiles siguientes a la aceptación de la declaración por parte de la CAE o de realizado el aforo físico en los casos en que este proceda; y,
- b) En los demás casos, dentro de los ocho días hábiles contados a partir de la notificación al sujeto pasivo con el respectivo título de crédito u orden de cobro. Respecto al pago de las tasas aduaneras este se realizará dentro de los dos días hábiles siguientes a la prestación efectiva del servicio.

En Bolivia los plazos establecidos por la ley (Art. 10° Ley General de Aduanas) para el pago de la obligación aduanera son los siguientes:

²¹⁷ Art. Ley Orgánica de Aduanas de Ecuador

a) Es de tres días contados a partir del día siguiente a la aceptación de la declaración de mercancías por la administración aduanera, plazo que se aplica también en el pago de las obligaciones emergentes de la liquidación que efectúe la administración aduanera y se computará a partir de la notificación con la liquidación.

b) No obstante la Administración aduanera tiene la facultad de ampliar el mencionado plazo con alcance general en casos de excepción.

En cuanto a las facilidades otorgadas para el pago de tributos aduaneros, se debe señalar que países como Ecuador y Perú no las conceden, pues la ley de forma expresa las prohíbe, no así en Colombia y Bolivia, en donde sus legislaciones admiten el pago diferido de éstos tributos. Es así que en Bolivia, el Art. 11 del L.G.A. permite el pago diferido de tributos aduaneros, a petición del contribuyente, para lo cual deberá pagar al menos el 20% de la deuda y el saldo de la misma será pagado en un plazo máximo de un año en cuotas mensuales, bimestrales, trimestrales o semestrales, debiendo constituir garantía bancaria por cada una de las cuotas.

En lo que tiene que ver con la recaudación de los tributos aduaneros, todos los países andinos coinciden en que el pago de los mismos debe efectuarse en las instituciones del sistema financiero debidamente autorizadas por la Administración tributaria de cada país, cobro que se efectuará en la moneda de curso legal de cada país.

Otra de las formas de pago admitidas en materia aduanera es la compensación, la misma que se aplicará ya sea a petición de parte o de oficio, al efecto el Art. 22 de la LOA señala que se compensarán las deudas del sujeto pasivo con los créditos que éste tuviere por pago indebido o en exceso de obligaciones fiscales o por indemnizaciones originadas en pérdidas o daños de su mercancía durante el almacenamiento temporal o en depósitos aduaneros. En Bolivia, el Art. 14 de la LGA prevé que el contribuyente tiene derecho a compensar las deudas aduaneras con créditos que mantenga por

concepto de tributos aduaneros siempre y cuando sean recaudados por la Aduana Nacional, sin que se admita la compensación con otro tipo de créditos que no sean de índole tributarios.

Hasta aquí hemos podido conocer de forma sucinta los impuestos aduaneros aplicados en los países andinos y afirmar que pese a los esfuerzos realizados por éstos países para llegar a la uniformidad de las legislaciones, no se han obtenido avances considerables, pues ésta es una tarea compleja debido a las marcadas diferencias existentes en las mismas, que implicaría reformas considerables en sus marcos legales para alcanzar la tan anhelada armonización, no solo en los aspectos referentes al pago de tributos aduaneros, que apenas representan una mínima parte de la realidad aduanera, sino que abarque la mayoría de procedimientos aduaneros, siendo recomendable que en algún momento se llegue adoptar un “código aduanero único”, que rijan en todos los países miembros de la comunidad, como ya ha ocurrido en otros entes comunitarios como es el caso de la Unión Europea, lo que simplificará las operaciones aduaneras, así como el pago de los tributos, brindando al mismo tiempo facilidades a los operadores de comercio exterior, con lo que se lograría incluso una mayor eficiencia en las administraciones aduaneras.

Tampoco se ha avanzado mucho en la conformación de una verdadera unión aduanera, pues no se ha podido llegar a una completa liberalización del comercio, existiendo hasta el momento ciertas barreras que de una u otra forma limitan el comercio entre estos países, pues se requiere de un verdadero compromiso por parte de los mismos.

CONCLUSIONES

1.- El estudio realizado nos ha permitido establecer que existen marcadas diferencias en las legislaciones andinas en lo referente al tratamiento que éstos países dan al pago como medio de extinguir la obligación tributaria, es así que en cada país rigen distintos plazos dentro de los cuales el sujeto pasivo debe cumplir con el pago de los tributos aun cuando en algunos casos los períodos gravables son similares, como ocurre con el impuesto a la renta por ejemplo, igual situación ocurre con los medios empleados para el pago así como también con las tarifas aplicables a los impuestos, ya sean de carácter nacional, municipal o aduanero.

2.- A pesar de los esfuerzos realizados por los países Miembros de la CAN para armonizar aspectos sustanciales y procedimentales de los impuestos tipo valor agregado y consumo, no se ha avanzado mucho en materia de tarifas, pues si bien es cierto que en el caso del IVA la Decisión 599 de la Comisión de la Comunidad fija una tasa máxima del 19% para este impuesto, también es cierto que no se ha fijado una tasa mínima, que sirva de límite, de tal forma que los márgenes de diferencia de las mismas no sean tan amplios de país a país, como ocurre en la actualidad. Claro está que sería deseable y recomendable que en algún momento se fije una “tarifa común general” que rijan en todos estos países, lo que parece muy difícil y complejo de alcanzar por las implicaciones de índole económico que esto comporta. Similar situación ocurre con los impuestos al consumo, en donde no existe poca coincidencia entre los bienes y servicios gravados menos aún se aplican tarifas que sean similares, estando muy lejos la aproximación en este sentido.

3.- Se puede afirmar además, que el pago en efectivo es una de las formas más comunes de extinguir la obligación tributaria en los países de la Comunidad Andina, no obstante las legislaciones tributarias de estos países cuentan con varios modos de dar cumplimiento a esta obligación, tales como la compensación, la consignación, etc. las cuales en la práctica son empleadas de manera escasa.

4.- En lo que respecta a los medios de pago adoptados por los países andinos, estos se han ido incorporando con el paso del tiempo, en este sentido los avances tecnológicos han jugado un papel importante en este tema, pues han permitido que estos países incorporen en sus legislaciones nuevas formas de pago, tales como el pago por medio de Internet, el uso de tarjetas de crédito, débito bancario, etc. lo que ha dado lugar a que el contribuyente pueda cumplir con la obligación tributaria de forma más ágil, así como también se puede advertir la intención de la Administración por facilitar al contribuyente el cumplimiento de la obligación tributaria y la tendencia a simplificar los procesos que giran alrededor del pago, pese al excesivo número de disposiciones legales existentes en estos países que podrían llegar a confundir a los contribuyentes, por lo que se hace indispensable la difusión continua de la normativa vigente. Sin embargo existen también medios de pago que aun cuando constan de manera expresa en las legislaciones andinas en la práctica ya no tienen vigencia, como ocurre por ejemplo en nuestro país, en donde el pago en especie, sigue constando en sus cuerpos legales, aun cuando es de poca o ninguna aplicación.

En este contexto, se hace necesaria la armonización de los ordenamientos jurídicos tributarios de los países Miembros de la CAN, lo que facilitaría el cumplimiento de los objetivos comunitarios, pues se minimizarían las barreras ocasionadas por las asimetrías existentes hasta los momentos actuales en estas legislaciones, contribuyendo inclusive a la conformación de un verdadero Mercado Común.

BIBLIOGRAFIA

- Andrade, Leonardo. “Práctica Tributaria”. Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano. Primera Ed. Quito, 2000.
- Armella, Sara. “Los Impuestos Aduaneros” Editorial Temis. Bogotá. 2003. en “Curso de Derecho Tributario Internacional”. Víctor Uckmar.
- Amatucci, Andrea. “Tratado de Derecho Tributario II” Editorial Temis. Bogotá. 2001.
- Bravo Arteaga, Juan. “Nociones Fundamentales de Derecho Tributario”. Ediciones Rosaristas. Bogotá, 1997.
- De la Garza, Francisco. Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrúa. México, 1994.
- Fernández Ospina Guillermo. “Régimen General de las Obligaciones”. Editorial Temis, Bogotá, 1976.
- Fonrouge, Giuliani Carlos. “Derecho Financiero”. Ediciones Desalma. Buenos Aires 1997.
- Fueyo Laneri Fernando. Derecho Civil Tomo Cuarto. De las Obligaciones Volumen II, editorial Universo S.A. Santiago de Chile, 1958.
- García Eusebio, González y Espinosa Blanca Torres. Los Sujetos Pasivos sin Personalidad, en Manual de Derecho Tributario. Editorial Porrúa, México, 2005.
- Madera Grijalva, Eduardo. “Estudios de Derecho Tributario”. La relación y la de pago indebido. Quito. 1971.
- Pardo Carrero, Germán. “Los Derechos de Aduana – Aproximación a una Definición”. Bogotá, 2002.
- José Luís Pérez de Ayala y Eusebio González. “Derecho tributario”, Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones; Salamanca; ES; 1994.
- Plazas Vega, Mauricio. “La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración”. Bogotá, Legis Editores S.A., 1ª ed., 2001.
- Puig Peña, Federico “Compendio de Derecho Civil Español”, Tomo I y III. Volumen I. Ediciones Nauta. Barcelona, 1966.
- Queralt, Juan Martín. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”. Editorial Tecnos. Madrid, 2000.

- Vito Tanzi. **Reformas de la Administración Tributaria en América Latina.** Banco Interamericano de Desarrollo. Washington D.C. 1995. “La reforma Tributaria en América Latina en los últimos 10 años”.
- Valdés Costa, Ramón. “Curso de Derecho Tributario”. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1996.
- Villegas, Héctor, “*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*”, Tomo I Ediciones Depalma; Buenos Aires; AR; 1984; 3 Ed.
- Superintendencia Tributaria. “Sistema Tributario Boliviano”. La Paz, 2007.
- www.dian.gov.co
- www.sunat.gob.pe
- www.impuestos.gov.bo
- www.sri.gov.ec
- [http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo CAN BID Espa%C3%B1ol.pdf](http://www.cepal.org/ilpes/noticias/paginas/3/19803/Armo_CAN_BID_Espa%C3%B1ol.pdf)
- [http://www.actualicese.com/editorial/especiales/navidad/2005/Impuesto Municipales/PrincipalesImpuestos.htm](http://www.actualicese.com/editorial/especiales/navidad/2005/Impuesto_Municipales/PrincipalesImpuestos.htm)
- <http://www.actualicese.com/editorial/2005/05025.htm>
- [http://www2.ciat.org/es/bdat/docures/desc/dbo sistema tributario bolivia.pdf](http://www2.ciat.org/es/bdat/docures/desc/dbo_sistema_tributario_bolivia.pdf)
- <http://www.bvc.com.co/bvcweb/mostrarpagina.jsp?tipo=2&codpage=2766>

DOCUMENTOS LEGALES

- Código Tributario de Ecuador. DS-1016-a. RO-s 958: 23-DIC-1975. Cód. 2005-009. RO-S 38: 14 de junio 2005.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario de Perú. Decreto Supremo N° 135-99-EF. Publicado el 19 de agosto de 1999.
- Código Tributario de Bolivia. Ley 2492, de 4 de agosto de 2003.
- Código Civil de Ecuador.
- Código Civil de Bolivia.

- **Código Municipal de Colombia. Decreto 1333 de 1986. Diario Oficial No. 37.466, del 14 de mayo de 1986**
- **Constitución Política de la República de Ecuador.**
- **Ley de Régimen Municipal de Ecuador.**
- **Ley Orgánica de Aduanas de Ecuador**
- **Ley General de Aduanas Bolivia. Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999**
- **Ley 843 de Bolivia. 20 de mayo 1986. Texto ordenado a diciembre de 2004.**
- **Ley General de Aduanas de Perú. DS.129-2004-EF. Publicada 12.09.2004**
- **Estatuto Aduanero de Colombia. Decreto 624 de 30 de marzo 1989.**
- **Reglamento de Aranceles del Poder Judicial de Bolivia.**
- **Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno de Ecuador, publicado en Suplemento del Registro Oficial No. 337 del 15 de mayo de 2008**
- **Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, reformada por la Ley S/N, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 del 29 de diciembre de 2007 por la Ley S/N publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 392 del 30 de julio de 2008**
- **Ley de Impuesto a la Renta de Perú. Decreto Supremo N° 179-2004-EF. Publicado el 08 de diciembre de 2004.**
- **Ley del Impuesto General a las Ventas de e Impuesto Selectivo al Consumo de Perú. Decreto Supremo N° 055-99-EF. Publicado el 15 de abril de 1999 y vigente desde el 16.04.1999.**
- **Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre de 2007**