



UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR
FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLÍTICAS Y SOCIALES

CARRERA DE DERECHO

**Análisis de la aplicación del recargo del 20% a la
determinación realizada por la Administración Tributaria.
Sus efectos jurídico - económicos en el Ecuador y su posible
solución.**

**Tesis previa la obtención del título de:
ABOGADA**

AUTORA: Oñate Moreta Diana Carolina
E-mail: diana19@hotmail.es

TUTORA: Dra. Ojeda María Del Carmen

Julio, 2014
Quito

DEDICATORIA

A toda mi familia, por ser mi apoyo incondicional en todo el proceso de formación académica: A MIS PADRES: Que con su ejemplo me enseñaron a salir adelante, a pesar de los obstáculos que se presentaren en la vida; A MIS HERMANOS: con quienes he compartido tantas alegrías y tristezas y por ser esa fuerza que me acompaña cada día y que me impulsa a conseguir mis objetivos; A MI ESPOSO E HIJA: Por sus paciencia, por su tiempo y por su apoyo constante y por depositar en mi su confianza.

Diana Oñate.

AGRADECIMIENTO

A todos mis maestros de la Escuela de Derecho, de la Universidad Central del Ecuador, quienes, con su profesionalismo contribuyeron en mi formación profesional impartiendo sus conocimientos y valores éticos; y especialmente quiero agradecer a mi tutora la Señora Doctora María del Carmen Ojeda de Larco, quien me acompañó en el desarrollo del presente trabajo investigativo, con sus conocimientos y palabras sabias, demostrando su vasto conocimiento, en el ámbito Investigativo y Tributario.

Diana Oñate

DECLARATORIA DE ORIGINALIDAD

Quito, 30 de julio de 2014

Yo, OÑATE MORETA DIANA CAROLINA, autora de la investigación, con cédula de ciudadanía número 160064533-5, libre y voluntariamente DECLARO, que el trabajo de Grado titulado: ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL RECARGO DEL 20% A LA DETERMINACIÓN REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS EFECTOS JURÍDICO - ECONÓMICOS EN EL ECUADOR Y SU POSIBLE SOLUCIÓN. Es de mi plena autoría, original y no constituye plagio o copia alguna, constituyéndose en documento único, como mandan los principios de la investigación científica, de ser comprobado lo contrario me someto a las disposiciones legales pertinentes.

Es todo cuanto puedo decir en honor a la verdad.

Atentamente,



Oñate Moreta Diana Carolina

C.C. 160064533-5

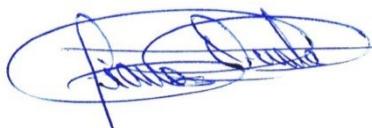
Correo: diana19@hotmail.es

AUTORIZACIÓN DE LA AUTORÍA INTELECTUAL

Yo, OÑATE MORETA DIANA CAROLINA, en calidad de autora de la tesis realizada sobre: ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL RECARGO DEL 20% A LA DETERMINACIÓN REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS EFECTOS JURÍDICO - ECONÓMICOS EN EL ECUADOR Y SU POSIBLE, por la presente autorizo a la UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR, hacer uso de todos los contenidos que me pertenecen o parte de los que contienen esta obra, con fines estrictamente académicos o de investigación.

Los derechos que como autora me corresponden, con excepción de la presente autorización, seguirán vigentes a mi favor, de conformidad con lo establecido en los artículos 5, 6, .8; 19 y demás pertinentes de la Ley de Propiedad Intelectual y su Reglamento.

Quito, 30 de julio de 2014



C.C. 160064533-5

APROBACIÓN DE LA TUTORA

Del escritorio de la Dra. María del Carmen Ojeda de Larco MSc.

APROBACIÓN DE LA TUTORÍA DE LA TESIS.

Quito, 30 de julio del 2014.

Señora Doctora
Yolanda Yupangui Carillo.
DECANA DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS POLITICAS
Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR



De mis consideraciones:

Dra. Z. María del Carmen Ojeda de Larco, Docente de la Facultad de Jurisprudencia, Escuela de Derecho, con atento saludo pongo en su conocimiento que: la señora **Diana Carolina Oñate Moreta**, ha trabajado bajo mi dirección, en la elaboración de su trabajo investigativo para la obtención del título de Abogada, en la tesis titulada: **“ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL RECARGO DEL 20% A LA DETERMINACIÓN REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS EFECTOS JURÍDICO - ECONÓMICOS EN EL ECUADOR Y SU POSIBLE SOLUCION”**.

La señora estudiante, autora de la investigación, ha realizado su trabajo, acatando las disposiciones, emitidas por la Dirección de Carrera de la Escuela de Derecho de la Universidad Central del Ecuador, ha aplicado los principios acordados a una investigación científica y práctica, incorporando conclusiones y recomendaciones que a mi criterio son muy valederas, conforme así consta en la parte final del trabajo en análisis.

La señora estudiante, durante la ejecución del trabajo, ha demostrado constancia, excelente capacidad de análisis, ética y fiel cumplimiento de cuanto se le ha recomendado, como así queda demostrado con el reporte de cumplimiento de horas, que se anexa en cuatro fojas útiles como habilitantes.

Considero que el trabajo realizado y sus recomendaciones son un útil precedente y aporte a la investigación Académica, con requisitos y méritos suficientes para ser sometido a la presentación, calificación y defensa oral para el grado de Abogada de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador, concedido por la Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales, Escuela de Derecho de la Universidad Central del Ecuador. Me

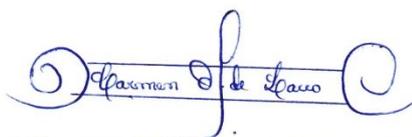
ratifico en que se trata de una excelente investigadora, que con sabiduría pretende dar practicidad al estudio realizado.

La calificación que a mi criterio merece su tesis es la de 10/10 (diez sobre diez).

Respetuosamente solicito que se apruebe este informe y en base a él su autoridad disponga, que se continúe con el trámite para la designación del Tribunal Calificador, de la mencionada tesis.

Me suscribo no sin antes darle a conocer, sentimientos de consideración y estima,

Atentamente, S.S.

A handwritten signature in blue ink, reading "María del Carmen Ojeda de Larco". The signature is stylized with large, flowing loops and a central vertical stroke.

**DRA. MARÍA DEL CARMEN OJEDA DE LARCO MSC.
DOCENTE DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA, CIENCIAS
POLITICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR**

ÍNDICE DE CONTENIDOS

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTO.....	iii
DECLARATORIA DE ORIGINALIDAD	iv
AUTORIZACIÓN DE LA AUTORÍA INTELECTUAL.....	v
APROBACIÓN DE LA TUTORA	vi
ÍNDICE DE CONTENIDOS	viii
ÍNDICE DE ANEXOS.....	xi
ÍNDICE DE TABLAS	xiii
RESUMEN EJECUTIVO	xiv
ABSTRACT.....	xv
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I.....	3
EL PROBLEMA	3
1.1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.2.- FORMULACIÓN DEL PROBLEMA.....	4
1.3.- PREGUNTAS DIRECTRICES	4
1.4.- OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	4
1.5.-JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA	5
CAPITULO II	7
MARCO TEÓRICO.....	7
2.1.- ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN.....	7
2.2.- HIPÓTESIS	8
2.3.- SEÑALAMIENTO DE VARIABLES.....	8
2.4.- TITULO I.....	9
EL RECARGO TRIBUTARIO.....	9
2.4.1.- Concepto	9
2.4.2.- Antecedente Histórico.....	15
2.4.3.- Tipos de Recargos.....	16
2.5 TITULO II:.....	20
LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	20
2.5.1.- La potestad Tributaria.....	20
2.5.2.- Concepto y Elementos de la Obligación tributaria	24
2.5.3.- Nacimiento de la Obligación Tributaria.....	27
2.5.4.- Sistemas de Determinación de la obligación tributaria.....	30
2.5.4.1.- Determinación por el sujeto activo, en ejercicio de la Facultad determinadora	31

2.5.4.2.- Determinación por el Sujeto Pasivo.....	40
2.5.4.3.- Determinación de modo mixto.....	43
2.6 TITULO III.....	44
2.6.1.- NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO TRIBUTARIO.....	44
2.6.2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES GENERALES Y EL RECARGO TRIBUTARIO ECUATORIANO.....	46
2.6.2.1.- Principio de Legalidad.....	48
2.6.2.2.- Principio de no Confiscación.....	51
2.6.2.4.- Principio de Generalidad e Igualdad.....	55
2.6.2.5.- Principio de Capacidad Contributiva.....	59
2.6.2.6.- Principio de non bis in ídem o de no concurrencia de sanciones.....	63
2.6.2.7.- Principio de Irretroactividad.....	66
2.6.2.8.- Principio de proporcionalidad.....	69
2.6.3.- PRONUNCIAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA CON RESPECTO AL RECARGO TRIBUTARIO.....	70
2.6.3.1.- Resolución de la Corte Nacional de Justicia de 4 de mayo de 2011, publicada en el registro oficial n° 471 de 16 de junio de 2011.....	71
2.6.3.2.- Sentencia número 008-12-SIN-CC, de 10 de abril de 2012. Dictada por la Corte Constitucional, sobre la constitucionalidad del recargo tributario.....	75
2.6.4.- EFECTOS DEL RECARGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR.....	79
2.6.4.1.-Jurídico.....	79
2.6.4.2.- Económico.....	81
2.7.- TITULO IV.....	83
DERECHO COMPARADO (RECARGO TRIBUTARIO).....	83
2.7.1.- Colombia.....	83
2.7.2.- Venezuela.....	88
2.7.3.- Perú.....	92
2.7.4.- Bolivia.....	96
2.7.5.- España.....	100
CAPITULO III.....	105
METODOLOGÍA.....	105
3.1.- DETERMINACIÓN DE LOS MÉTODOS UTILIZADOS.....	105
3.2.- NIVEL DE LA INVESTIGACIÓN.....	106
3.3.- POBLACIÓN Y MUESTRA.....	107
3.4.- OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES.....	108
c.- Afectación económica a los consumidores o usuarios de los bienes o servicios ofertados por el contribuyente.....	108

3.5.- TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN	109
CAPITULO IV	110
INVESTIGACIÓN DE CAMPO	110
4.1.- ANÁLISIS DE DATOS.....	110
4.2.- RESULTADOS DE ENCUESTAS, PORCENTAJES, TABLAS, GRÁFICOS EXPLICATIVOS.....	112
4.3.- COMENTARIOS.....	116
CAPITULO V	118
PROPUESTA.....	118
5.1.- JUSTIFICACIÓN	118
5.2. OBJETIVOS	118
5.2.1.- Objetivo General.....	118
5.2.3.- Objetivo Especifico.....	118
5.4.- PROPUESTA DE REFORMA LEGAL	119
CONCLUSIONES	121
RECOMENDACIONES	123
REFERENCIAS	124
ANEXOS.....	129

NDICE DE ANEXOS

Anexo 1 129
Anexo 2 133
Anexo 3 142
Anexo 4: 143

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1.....	107
Gráfico 2.....	113
Gráfico 3.....	113
Gráfico 4.....	114
Gráfico 5.....	114
Gráfico 6.....	115
Gráfico 7.....	115
Gráfico 8.....	116

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1.....	54
Tabla 2.....	108

RESUMEN EJECUTIVO

ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL RECARGO DEL 20% A LA DETERMINACIÓN REALIZADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. SUS EFECTOS JURÍDICO - ECONÓMICOS EN EL ECUADOR Y SU POSIBLE SOLUCIÓN

La actividad tributaria es muy importante en la sociedad ecuatoriana, por su finalidad primordial, la de financiar el gasto público y de esta manera el estado pueda cumplir con sus objetivos que se resumen en lograr el buen vivir para todas las y los ecuatorianos. Sin embargo debemos considerar la cantidad de cargas tributarias que actualmente existen en el Ecuador y preguntarnos si todas éstas se establecieron en armonía con los principios tributarios generales y los principios tributarios constitucionales establecidos en el Artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, garantes de los derechos de las personas. Tal es el caso del recargo del 20% establecido en el inciso segundo del Artículo 90 del Código Orgánico Tributario, que grava a las determinaciones de la Obligación Tributaria efectuadas por el sujeto activo de ésta. A este recargo se lo crea, sin definir su naturaleza jurídica, sin determinar su ámbito ni reglas de aplicación, aun sin analizar las consecuencias que tendría en nuestro ordenamiento jurídico debido a los vacíos legales existentes sobre esta figura y las consecuencias en el sujeto pasivo de la obligación Tributaria, al incidir negativamente en su patrimonio.

Palabras claves:

CARGAS TRIBUTARIAS, OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, RECARGO DEL 20%, ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ORDENAMIENTO JURÍDICO, VACIOS LEGALES, SUJETO PASIVO.

ABSTRACT

ANALYSIS OF THE APPLICATION OF SURCHARGE OF 20% TO THE DETERMINATION BY THE TAX ADMINISTRATION. ITS LEGAL EFFECTS - ECONOMIC IN ECUADOR AND POSSIBLE SOLUTION

Tax activity is very important in Ecuadorian society, for its primary purpose, to finance public spending and so the state can meet its goals outlined to achieve the good life for all and Ecuadorians. However, we must consider the amount of tax burdens that currently exist in Ecuador and wonder if all these were established in harmony with the general tax principles and tax constitutional principles set out in Article 300 of the Constitution of the Republic of Ecuador, guarantors rights of individuals. Such is the case of the 20% surcharge established in the second paragraph of Article 90 of the Tax Code, which taxes the tax liability determinations made by the assets of this subject. This surcharge will not believe, without defining its legal status, without determining its scope and application rules, even without analyzing the consequences in our legal system because of legal loopholes on this figure and the impact on the taxpayer Tax obligation, to adversely affect its heritage.

Keywords:

TAX CHARGES TAX LIABILITY, CONSTITUTIONAL PRINCIPLES, SURCHARGE OF 20%, TAX ADMINISTRATION, LAW, LEGAL EMPTY, Debtor.

Dado en la ciudad deQuito 08 de Julio 2014.


JENNY GARCÍA.
Jenny García
TRADUCTORA OFICIAL
OFFICIAL TRANSLATOR

INTRODUCCIÓN

En la antigüedad los tributos eran utilizados como medios de represión, de sometimiento y empobrecimiento hacia los ciudadanos, por parte de los gobernantes sin posibilidad de bienestar familiar y superación, más bien éstas debían trabajar fuertemente para cubrir la altas tarifas de los tributos que se les imponían, actualmente podemos decir que existen grandes conquistas en el ámbito de los derechos de las personas, y no puede ser de otra manera en el ámbito tributario, existiendo garantías, principios y derechos que resguardan al contribuyente.

El recargo tributario es una figura jurídica que fue establecida en el artículo 2 reformatorio del artículo 90 del Código Orgánico Tributario, de la denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador que fue publicada en el Registro Oficial No. 242 III S de 29 de diciembre de 2007, reforma que se refiere a que la Determinación tributaria efectuada por la Administración Tributaria causara un recargo del 20%.

Es por eso que en el presente trabajo investigativo se van a tratar los aspectos relacionados con el recargo tributario, y el problema mismo que surge con su aplicación, el primer capítulo se expone la problemática generada, con la vigencia de esta figura Jurídica, por los vacíos legales existentes sobre el mismo. El segundo capítulo, referente al Marco Teórico, expone en primer lugar los trabajos investigativos previos, realizados de este problema; este capítulo nos muestra la concepción doctrinaria de los distintos tratadistas, y de los hechos que se generan con la aplicación del recargo del 20%, se analizan las facultades de la Administración tributaria; la obligación Tributaria, su nacimiento, sus elementos y las formas de determinarla, también se trataran los aspectos generales del recargo como antecedentes históricos, conceptos, su clasificación y postulados teóricos sobre la naturaleza de esta figura jurídica, se expone también la existencia del recargo del 20% en Ecuador, mediante el análisis comparativo de los principios constitucionales generales y el recargo tributario, para determinar cuáles principios se cumple y cuales se infringe con su aplicación, también se establecerán las consecuencias del recargo tributario: jurídicas, por la falta de desarrollo normativo y económicas, en el contribuyente sobre su patrimonio; y se analizaran los pronunciamientos de los órganos de la administración de justicia sobre el recargo tributario, aspecto sumamente importante.

Es relevante también el análisis comparativo de legislaciones tributarias de otros países con el nuestro, con respecto a la figura jurídica del recargo tributario, mismo que se realiza comparando las sanciones tributarias de Colombia, Venezuela, Perú, Bolivia y España, con las establecidas en el Código Orgánico Tributario ecuatoriano y de este modo verificar la existencia del Recargo, en otras Legislaciones, establecido en nuestro país el inciso segundo del Artículo 90 del Código Orgánico Tributario.

En el tercer capítulo se expone la metodología empleada en el desarrollo del presente trabajo investigativo, métodos que han permitido cumplir con los objetivos planteados y que han aportado valiosamente a la presente investigación. El capítulo cuarto analiza los resultados de la aplicación de las encuestas a la muestra seleccionada, experiencia positiva en el desarrollo de este trabajo, resultados que constituyen un gran aporte a la solución del problema. El quinto capítulo, contiene la propuesta, como resultado del análisis de la doctrina, jurisprudencia y de los resultados de las encuestas.

En nuestra legislación tributaria, como ya se mencionó, existen vacíos legales en cuanto al recargo tributario, debido a que en el Código Orgánico Tributario, ni el Ley de Régimen Tributario Interno, ni en ninguna otra ley o reglamento se determina un concepto o definición y normas de aplicación, es por ello que surge la necesidad de efectuar el presente trabajo investigativo para determinar que el recargo tributario tiene efectos negativos en nuestra legislación y en el contribuyente, siendo necesario la derogatoria de esta figura jurídica

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

Análisis de la aplicación del recargo del 20% a la determinación realizada por la Administración Tributaria. Sus efectos jurídico - económicos en el Ecuador y su posible solución.

1.1.- PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad si bien es cierto El Recargo Tributario se encuentra previsto en el Código Orgánico Tributario específicamente en el Art. 90, sin embargo no existe en nuestra Legislación Tributaria la definición de recargo ni su alcance, lo cual no ha permitido llegar a una apreciación técnica del porqué de su aplicación, si ya existen las multas e intereses, para sancionar al contribuyente en caso de incumplimiento. Pero en todo caso, estas interrogantes se enfocarán en determinar los efectos del recargo a través de este trabajo, para evitar que a futuro, los contribuyentes se vean perjudicados con la aplicación del recargo tributario.

Sin duda alguna es un problema de relación entre la administración tributaria y los contribuyentes resultando de esta relación la parte más débil y vulnerable el contribuyente, dado por la falta de conocimiento y la aplicación de esta norma que contraviene a los principios consagrados en la Constitución de la Republica, producen un efecto de carácter negativo, para el contribuyente, incidiendo negativamente en su patrimonio, con la aplicación de esta figura jurídica.

El Recargo Tributario forma parte de nuestra legislación, y mientras no se lo derogue o reforme y defina su naturaleza y ámbito de aplicación, en la forma establecida en nuestra novísima Constitución, se continuaran vulnerando los derechos del contribuyente.

1.2.- FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

¿Cuáles son los efectos jurídico- económicos de la aplicación del recargo tributario en el Ecuador?

1.3.- PREGUNTAS DIRECTRICES

Las preguntas que guiarán el proceso de investigación son las siguientes:

- ¿Cuál es la naturaleza y el alcance Jurídico del Recargo Tributario?
- ¿El Recargo Tributario tiene carácter punitivo?
- ¿Cuál es el ámbito de aplicación del Recargo Tributario?
- ¿Qué principios tributarios consagrados en la Constitución amparan al contribuyente?
- ¿El recargo tributario se ajusta a los principios constitucionales?
- ¿Cómo estableció el legislador el porcentaje del recargo tributario?
- ¿En qué países se aplica el recargo tributario?

1.4.- OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

❖ OBJETIVO GENERAL

Determinar que la aplicación del Recargo Tributario produce efectos negativos en nuestra legislación y en los contribuyentes.

❖ **OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Determinar la naturaleza jurídica del Recargo Tributario.
- Realizar un análisis comparativo entre el recargo tributario y los principios constitucionales para determinar cuáles cumple y cuales infringe.
- Diagnosticar la afectación económica que sufre el contribuyente con el pago del recargo tributario.
- Analizar la falta de desarrollo normativo sobre el recargo tributario en nuestra legislación.
- Elaborar o diseñar la propuesta de reforma al Código Orgánico tributario en materia del recargo tributario para lograr que la sanción para el contribuyente sea igual a la infracción cometida.

1.5.-JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA

Por lo que hemos venido narrando, el recargo tributario tiene una serie de aspectos que no están lo suficientemente definidos y que conllevan a una serie de interpretaciones, como que existe concurrencia de sanciones y una desproporcionalidad de la sanción con la infracción y que de este modo el contribuyente se ve afectado económicamente. El Código Orgánico Tributario específicamente en sus artículos 314 y 315 definen la infracción tributaria y la defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias respectivamente; a los cuales se suma el Art. 323 del citado cuerpo legal que de manera taxativa establece las penas aplicables a las infracciones, con la existencia del recargo tributario se añade una sanción más, a las ya existentes pues el contribuyente al cometer cualquiera estas infracciones por acción (presentar la declaración incompleta) u omisión (no presentar la declaración dentro de los plazos establecidos), está siendo sancionado con los intereses, multas y el mencionado recargo. Con la concurrencia de sanciones se debería tomar en cuenta el principio In Dubio Pro Reo, es decir la aplicación de la sanción menos rigurosa, con ello el contribuyente podría negarse a pagar el recargo tributario, de lo anteriormente dicho se puede apreciar el vacío legal por la falta de desarrollo normativo sobre el recargo. Sin embargo la Administración ha negado su carácter sancionatorio, haciéndolo ver como una figura indemnizatoria y resarcitoria, por el gasto en que incurre la administración tributaria al realizar la determinación tributaria, sin tomar en cuenta que existen

muchos otros procedimientos, que también generan gasto a la administración, al ser así la administración debería cobrar un recargo por cada actividad que le genera gasto, lo cual ya no reflejaría la finalidad pública que tiene la administración tributaria. A todo esto se suman los principios consagrados en los tratados y convenios internacionales sobre Derechos Humanos, La Constitución de la República y el Código Orgánico Tributario, que amparan al sujeto pasivo en cuanto al ejercicio de sus derechos. Al proponer y plantear los objetivos del presente trabajo, nos embarcamos en un problema de grandes connotaciones jurídicas y económicas que amerita ser resuelto.

Por todo lo expuesto, considero importante la realización del presente trabajo, para aportar con propuestas y conclusiones para que el recargo tributario sea derogado, garantizando los derechos del contribuyente.

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1.- ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Como información de apoyo al tema se ha podido reunir durante la recolección de información los siguientes:

- El trabajo investigativo realizado por el abogado Edwin Orlando Colcha Tierra en la Universidad Andina Simón Bolívar, en el año 2012 dentro del programa de Maestría Internacional en Derecho Tributario el título del trabajo investigativo es *“El recargo tributario”*.- El Autor realiza un análisis del recargo tributario mediante el estudio de su naturaleza jurídica, desarrollo normativo en nuestro país, analiza las resoluciones emitidas por el SRI frente a reclamos que presentaron contribuyentes, el trabajo investigativo se centran sobre todo en el carácter irretroactivo del recargo. Además, se presenta el análisis comparativo con las legislaciones de Bolivia, Colombia y Perú. Llegando a la conclusión que la normativa vigente de recargo tributario conlleva a una serie de interpretaciones y que este tiene elementos tanto sancionatorios como indemnizatorios.
- El trabajo investigativo realizado por el señor Bolívar Andrés Figueroa Martínez, trabajo para la titulación de abogado en la Universidad de las Américas en el año 2011, cuyo título es *“El recargo tributario como mecanismo para evitar la evasión de impuestos”*. Realiza un análisis comparativo del recargo tributario con las disposiciones del código civil en lo referente al incumplimiento de la obligación tributaria, analiza los tributos y de su evolución normativa en el Ecuador, así como también un análisis constitucional del derecho tributario, llegando a la conclusión que el sistema tributario ecuatoriano sigue los lineamientos del régimen español, que nuestra constitución actual es muy garantista, que en el Ecuador existe doble sanción con la aplicación del recargo tributario puesto que la administración de justicia le ha otorgado un carácter punitivo.

- El trabajo investigativo realizado por el señor Félix Rafael Villareal Mosquera, tesina previa la obtención del título de abogado en la Universidad San Francisco de Quito cuyo tema es “*La naturaleza jurídica del recargo del 20% del artículo 90 del Código Orgánico Tributario*”. En el presente trabajo el autor analiza el recargo tributario en el Ecuador, estableciendo el carácter del recargo, analizando porque el recargo no tiene un carácter meramente tributario, manifiesta que este no nace del hecho generador sino es accesorio a la obligación principal, también manifiesta que no tiene un carácter de sanción por cuando no reúne los elementos necesarios para ser considerado de esta forma.

2.2.- HIPÓTESIS

¿El recargo tributario contraviene a los principios constitucionales e incide negativamente en el patrimonio del contribuyente?

2.3.- SEÑALAMIENTO DE VARIABLES

- **Variable independiente:**

Derogatoria del Recargo Tributario contenido en el inciso 2 del Art. 90 del Código Orgánico Tributario.

- **Variable dependiente:**

- a) Existencia de vacíos legales sobre la naturaleza jurídica, ámbito y normas de aplicación del recargo tributario en la legislación ecuatoriana.
- b) Afectación de los derechos patrimoniales del contribuyente.
- c) Afectación económica a los consumidores o usuarios de los bienes o servicios ofertados por el contribuyente.

2.4.- TITULO I

EL RECARGO TRIBUTARIO

La Constitución Ecuatoriana establece en su artículo 300 los principios Tributarios: como el de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, principios que son fundamentales y deben cumplirse para lograr armonía en la Gestión Tributaria, a esto se suma que el mismo artículo menciona que se “*priorizaran los impuestos directos*”, es decir aquellos que graven la generación de riqueza y la capacidad económica de los contribuyentes. En la relación existente entre administración tributaria y sujeto pasivo, se presenta una situación de poder por parte de la administración tributaria como ente recaudador de Estado, y la obligación de este por precautelar que los derechos de las personas se cumplan.

Ciertamente hoy en día, se encuentra vigente en nuestro país, un sistema sancionador tributario que posee una serie de defectos e incompatibilidad de ciertas normas con los principios constitucionales, la administración Tributaria responsable de su función ha tomado las medidas necesarias para evitar la evasión tributaria, es por ello que se ha establecido el recargo tributario.

El Autor Rodrigo Patiño Ledesma en sus obra “*Sistema Tributario Ecuatoriano*” nos habla de los principios que deben regir la actividad tributaria ecuatoriana, mencionando que las cargas tributarias se deben imponer de manera racional para que no afecten el patrimonio del contribuyente, pues al hacerlo se estaría violentando el derecho constitucional a la propiedad, menciona que se deben garantizar los derechos del contribuyente para pueda disfrutar de los recursos que obtiene con su esfuerzo mediante su trabajo o capital.

2.4.1.- Concepto

El recargo tributario es una figura jurídica, que en nuestro país no tiene mayor desarrollo normativo, por no decir ninguno, sin embargo existen excelentes juristas ecuatorianos y extranjeros que han realizado estudios sobre esta figura a los cuales citaré a continuación:

Para (Ferreiro Lapatza & Otros, 2002, pág. 822), tratadista español, legislación en la que se evidencia una gran variedad de recargos, a su respecto manifiesta:

“Los recargos de los que ahora tratamos participan, sin duda, de la naturaleza del tributo. Son también, prestaciones pecuniarias que un ente público (en este caso una Comunidad Autónoma), exige en el uso del poder que le atribuye la Constitución y las Leyes de quienes a ellas están sometidas. Prestaciones que no constituyen sanción de un acto ilícito, que deben ser establecidas por la ley y que se hacen efectivas mediante el desarrollo de la actividad financiera de la Administración [...]. El recargo utiliza, en efecto, para su establecimiento y configuración los elementos fundamentales del tributo base: hecho imponible, sujetos pasivos, elementos de cuantificación. Y para su extinción y gestión recorre normalmente el mismo camino. Pero la obligación de pagar el recargo no se confunde con la obligación de pagar el tributo base. Ni siquiera puede decirse que la obligación de pagar el recargo es una obligación accesoria de la obligación de pagar el tributo base. Se trata de una obligación autónoma que puede existir y cumplirse, aunque esto no sea lo normal, con independencia de la obligación de pagar el tributo base”

Este autor analiza varios puntos importantes en la conceptualización del recargo tributario, primero su naturaleza, al mencionar que el recargo tiene una naturaleza tributaria al seguir la naturaleza del impuesto base, se estaría así cumpliendo la frase que dice: *“lo accesorio sigue la suerte lo principal”*; menciona también que constituyen *“prestaciones pecuniarias”* interpuestas por un ente público, y que este tipo de recargos está amparado por la Constitución y las leyes, enunciado muy acertado por cuanto, los tributos cualquiera sea su naturaleza, deben establecerse tomando en cuenta en primer lugar los principios Constitucionales y las leyes en su orden jerárquico, para que, de esta manera no conculque garantías establecidas a favor de las personas; expone también que el recargo no constituyen sanción a un ilícito, en el caso del recargo al que se refiere el autor no lo constituye, pues se refiere a aquel que ayuda a financiar a las Comunidades Autónomas Españolas, este recargo aumenta sus ingresos y es aplicado a los impuestos estatales, mas no es así en nuestra legislación, ya que el recargo tributario tiene otro origen, otra finalidad, y otra forma de aplicación, en otras palabras es de distinta naturaleza.

Añade que al recargo lo configuran los mismos elementos que dan origen al tributo base como son hecho imponible, sujetos pasivos y elementos de cuantificación, al referirnos en primer lugar al hecho imponible, es el conjunto de circunstancias que dan lugar a la existencia del tributo, en nuestra legislación se define al hecho generador en el Artículo 16 del (Código Tributario Ecuatoriano):

“Art 16. Hecho Generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”

De esta definición se desprende que cada tributo tiene un hecho generador, y que es la ley la que establece el presupuesto para el establecimiento de cada tributo, con esto deducimos que el recargo tributario ecuatoriano no tiene el mismo hecho generador que un tributo; seguidamente el recargo Tributario como menciona José Ferreiro Lapatza, se aplica a todos los sujetos pasivos tal como sucede en Ecuador, que se aplica a los sujetos pasivos, en que la Administración Tributaria determina o verifica y establece diferencias a la Obligación Tributaria; y, finalmente al referirnos a los elementos de cuantificación es un elemento muy subjetivo, por cuanto el Legislador ha establecido diferentes valores porcentuales para cada tributo, debido a su particularidad.

Desde un punto de vista generalizado se creería que el recargo tributario constituye una sanción, una pena, ante el incumplimiento de presentación de declaración de impuestos por parte del contribuyente, sin embargo el autor (Ibarra Rodríguez & Otros, 2005, pág. 110), tratadista español al referirse al recargo manifiesta: *“En el Ámbito jurídico-tributario, en su origen [.....], como herramienta cuyo carácter no es estrictamente punitivo para los supuestos de incumplimiento del contribuyente”*.

Este autor nos da luces del recargo tributario, al negar su naturaleza sancionadora, tal como el caso de nuestra legislación, que hace una diferencia entre el recargo tributario y las sanciones, pues no se lo hace constar en la enumeración taxativa de sanciones establecidas en el artículo 323 del (Código Orgánico Tributario, 2013), como podemos apreciar:

“Art. 323.- Penas aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas

Siguientes:

- a) Multa;*
- b) Clausura del establecimiento o negocio;*
- c) Suspensión de actividades;*
- d) Decomiso;*
- e) Incautación definitiva;*
- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;*
- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;*
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;*
- i) Prisión; y,*
- j) Reclusión Menor Ordinaria*

Estas penas se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora que correspondan desde la fecha que se causaron. Estos tributos e intereses se cobrarán de conformidad con los procedimientos que establecen los libros anteriores.”

En el caso de incumplimiento de presentación de la declaración de tributos y por lo tanto la obligación tributaria es determinada por el sujeto activo a través de sus diferentes administraciones tributarias, trae consigo la aplicación del recargo del 20% sobre la obligación principal y la generación de multa e intereses, (Pacci Cárdenas & Otros, 2010, pág. 390), se refiere a las multas:

“Las multas son aquellas penas pecuniarias aplicadas en contra de los deudores tributarios por la comisión de determinadas infracciones tributarias (por ejemplo, cuando no se presenta la declaración tributaria dentro de los plazos establecidos o cuando en esta se adviertan datos o cifras falsas que influyan en la determinación de la deuda tributaria) y que implica el desembolso de una suma de dinero”

En referencia a los intereses (Yupangui, 2010), nos da un concepto:

“Interés.- Es el exigido como pena por la morosidad o tardanza del deudor en la satisfacción de la deuda. Lucro producido por el capital”

Por tanto podemos decir que el recargo tributario es similar a estas dos figuras jurídicas, multa e intereses por cuanto posee algunos de los elementos constitutivos de aquellos, y es justamente esto lo que ocasiona que exista confusión entre estas tres figuras y es lo que nos dice el autor (Giuliani Fonrouge, 1976, pág. 679), en su obra Derecho financiero, pues considera que las multas y los recargos suelen confundirse, pero que los recargos tienen un carácter represivo y punitivo, al hablar sobre las multas como una de las sanciones de carácter pecuniario:

“Multas.- La sanción corriente es de orden pecuniario, que nuestras leyes llaman en general multas, aunque algunas veces emplean como sinónimo de la expresión recargo [...]. Al respecto conviene tener presente lo expuesto anteriormente en este mismo título, que tanto la Cámara Federal, sala contencioso-administrativo, como la Corte Suprema, se han pronunciado por el carácter represivo o punitivo de los mencionados recargos”

Sin embargo multa e intereses, no deben aplicarse conjuntamente con el recargo tributario, puesto que los principios de equidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, proporcionalidad, principio de non bis in ídem o de no concurrencia de sanciones, de presunción de inocencia, entre otros, deberían tomarse en cuenta al momento de su aplicación, porque desde mi punto de vista es importantísimo para el estado la recaudación de tributos y las medidas que éste tome para evitar la evasión de impuestos, pero por otro lado están los derechos del contribuyente establecidos por la Constitución, Convenios y Tratados Internacionales sobre Derechos Humanos y otras leyes; otro aspecto que debería considerarse es la actitud del contribuyente frente a la obligación y deuda tributaria, hay que establecer circunstancias agravantes y atenuantes, que incrementen o reduzcan en algún porcentaje el recargo que se le aplique al contribuyente en caso de omisión de sus deberes formales, como es la omisión de declaración de impuestos o su presentación con errores.

En la obra Comentarios a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, de la autoría de Prado, Mario A y otros se toma la referencia de sistema Fiel Magíster cuya especificación es : 28 – LX- 82(Recurso 89-57, Informe 1983), en resumidas palabras manifiesta que los recargos son sumas fijas de dinero correspondientes a un porcentaje del tributo, que generalmente no solo tienen carácter punitivo si no también resarcitorio o compensatorio, que puede coexistir con los intereses y las multas y que los intereses deben ser establecidos por los órganos competentes, que en nuestro caso es el Banco Central del Ecuador, y cualquier valor que supere este monto de intereses debe ser considerado como multa.

(Suing Nagua, 2011), Juez de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, realiza un análisis del recargo tributario:

“ Visto así, parecería que el recargo, el previsto en el art. 90 del Código Tributario, incorporado por la Ley de Equidad Tributaria, equivale a una suerte de sanción de orden administrativa, atribuible a consecuencia de una acción u omisión del sujeto, en este caso contribuyente; así, cabe el recargo sobre el monto de la determinación de la obligación tributaria, practicada por la administración, lo que equivale a una verdadera sanción administrativa por la nula o inadecuada acción determinadora del sujeto pasivo que sin intervención posterior de la administración, el recargo se vacía de contenido en tanto no podría aplicarse. En todo caso, este recargo, insisto, es aplicable de manera general a cualquier clase de tributo, siempre que se cumpla con el presupuesto previsto en la norma, esto es, que se trate de una determinación practicada por la administración tributaria, cualquiera esta sea.”

En las líneas anteriores al autor emite una definición del recargo en nuestra legislación, menciona que es una sanción administrativa, de esto hay que considerar que las sanciones administrativas se pueden impugnar vía administrativa, acción que no tiene posibilidad contra el recargo tributario, y aún más el derecho administrativo resguarda los derechos de los contribuyentes pues es el encargado de regular la libertad y el ejercicio de los derechos individuales, frente a la autoridad administrativa y considerar que las decisiones tomadas por la administración son medidas tomadas para lograr el bien común de todos los ciudadanos. Como mencioné en líneas anteriores el recargo es evidentemente de carácter de punitivo o sancionatorio ante la omisión o incorrecta acción del contribuyente a esto se suma que si revisamos la disposición del Artículo 90 del Código Orgánico Tributario, verificamos que no

se especifica a que tributos se aplicará el recargo del 20%, esta disposición generaliza a todos los tributos en que la Administración Tributaria o sujeto Activo sea quien realice la determinación de la Obligación Tributaria.

Finalmente una vez revisado el criterio de varios autores y el análisis de ciertas figuras jurídicas podemos decir que el recargo tributario es el incremento porcentual a la obligación tributaria principal, que se configura por la determinación de dicha obligación por parte del sujeto activo, cuando el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar su declaración y determinar la obligación tributaria y no lo hace dentro de los plazos establecidos, o en su defecto la declaración presentada es incorrecta y el sujeto activo establece diferencias.

2.4.2.- Antecedente Histórico

Como antecedentes del recargo los encontramos en las legislaciones española e italiana: En Italia la ley N° 4, de 7 de enero de 1929, en el artículo 5, contenía la definición de la “*soprattasse*,”¹ como la suma que el transgresor de una norma financiera debe pagar al estado, además de las sanciones penales o administrativas establecidas por la violación de las normas financieras. Sin embargo hay que decir que en la actualidad la “*soprattasse*” o recargo, en Italia ya no se lo aplica conjuntamente con las multas sino en lugar de ellas y adicionalmente se aplica los intereses por mora.

En España se establece el recargo a los ingresos realizados fuera de plazo, en la ley 10 de 1985 de 26 de abril con el siguiente artículo: “*Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo comportaran asimismo el abono de intereses de mora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas*” (Ibarra Rodríguez & Otros, 2005)

Aquí vemos que esta ley establece el interés de mora, en el caso de que el contribuyente realice la declaración de impuestos fuera de los plazos, a más de las sanciones que tenga lugar por la infracción, razón por la que se consideró que esta ley perjudica al contribuyente por lo que meses después se modificó este artículo mediante Real Decreto 2631/1985 de 18 de diciembre y Disposición Adicional 31ª de la Ley 46/ 1985 de 27 de diciembre, de las cuales quedo el nuevo contenido:

¹ Termino equivalente al recargo en Italia

“Los ingresos realizados fuera de plazos sin requerimiento previo, comportaran asimismo el abono del interés de mora con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria”

Y como antecedente más notorio, en el Ecuador el recargo tributario, aparece en la derogada ley de Régimen Municipal, actualmente Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), como recargo por solar no edificado que se carga al Impuesto predial, disposición contenida actualmente en el artículo: **Art. 507.-** Impuestos a los inmuebles no edificados.-Se establece un recargo anual del dos por mil (2%) que se cobrara sobre el valor, que gravará los inmuebles no edificados hasta que se realice la edificación [.....] Como podemos apreciar el COOTAD, establece este recargo por solar no edificado y construcciones obsoletas en áreas urbanas, con esta disposición trata de mantener el ornato en las ciudades y de esta forma cobrar el recargo a quienes mantengan sus terrenos sin construir y abandonados o en su defecto construcciones que no se pueden habitar por sus estados de deterioro físico.

El recargo tributario establecido en el inciso segundo del artículo 90 del Código Orgánico Tributario, es una figura jurídica agregada por el artículo 2 reformativo del artículo 90 del Código Orgánico Tributario, de la denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 III S de 29 de diciembre de 2007, y desde entonces se lo aplica para las determinaciones de la obligación tributaria que realice el sujeto activo de esta obligación.

2.4.3.- Tipos de Recargos

El autor, Alejandro Ibarra Rodríguez considera que existen recargos de tres tipos:

- **Recargos de Naturaleza Tributaria.-** Este tipo de recargo son creados mediante ley, generalmente como instrumentos financieros y como medios de captación de tributos, el tributo base y el recargo forman una sola obligación tributaria, que deber ser satisfecha por los contribuyentes sobre quienes rige la normativa que establece dicho recargo. Este es el caso del recargo existente en la Legislación Española, que sirve como instrumento de financiamiento de

las Comunidades Autónomas, pudiendo considerarse como tributos de naturaleza impositiva, por el poder que ha otorgado la Constitución a las Comunidades Autónomas Españolas y que se puede establecer recargos sobre impuestos, mas no caben sobre tasas y contribuciones, al respecto Juan José Ferreiro Lapatza (2002), nos habla de este tipo de recargos: Los recargos de los que ahora tratamos participan, sin duda, de la naturaleza del tributo. Son también, prestaciones pecuniarias que un ente público (en este caso una Comunidad Autónoma).

En nuestra legislación no podríamos decir que el recargo, posee una naturaleza tributaria y no lo podemos considerar como un tributo independiente, por cuanto, es aplicado y cobrado cuando la determinación es realizada por la administración tributaria, en forma general y rige para todo el territorio ecuatoriano.

Para entender mejor esta tipo de recargos, revisamos una definición de tributo:

“Tributo.- Son las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Prestación que se debe al ente acreedor cuando se ha verificado un hecho generador” (Yupangui, 2010)

Con esta definición, podemos preciar que el recargo en nuestra legislación, no participa de la misma naturaleza del Tributo, éste es de otro tipo, sin embargo una vez configurados sus elementos forma parte de la obligación tributaria, que debe satisfacer el contribuyente.

- **Recargos de Naturaleza Indemnizatoria.-** La palabra indemnización viene a ser el resarcimiento, la compensación por el daño producido, este tipo de recargos precisamente cumplen ese precepto: el de compensar el daño producido por el contribuyente a la administración tributaria por el incumplimiento de sus obligaciones.

En el Diccionario Jurídico Elemental de (Cabanellas de Torres, 2006), encontramos una definición de indemnización.- *“Resarcimiento Económico del daño o perjuicio causado / Suma o cosa con que se indemniza/ En general reparación/ Compensación/ Satisfacción”*

“Ante el incumplimiento de la deuda tributaria (dentro del plazo), el derecho de crédito del Ente público que se erige en el sujeto activo del tributo se ve dañado y para reparar ese perjuicio patrimonial se prevé el devengo de los recargos de naturaleza indemnizatoria [...]” (Ibarra Rodríguez & Otros, 2005)

Como podemos observar, el recargo indemnizatorio, tiene por objeto, compensar el daño producido a la administración tributaria, pero debemos preguntarnos, si el acto de determinación de la obligación tributaria por el sujeto activo, le causa algún perjuicio, considerando que la determinación de obligaciones tributarias es una de sus facultades, otorgada a la Administración Tributaria por el Código Orgánico Tributario en el Artículo 68.

- **Recargos de Recargos de Naturaleza Sancionatoria o penal.-** A partir de la imposición de obligaciones tributarias, que trae consigo la obligatoriedad de pagar tributos y que el incumplimiento trae consigo consecuencias negativas para el deudor Tributario, el cometimiento de un acto ilícito trae implícito una sanción o pena, por la ley infringida o vulnerada, no es de otra manera en el ámbito tributario, pues el ilícito tributario es la acción u omisión que incorpora la violación de las normas tributarias, en cuyo caso se aplica sanciones dependiendo si son en lo administrativo o en lo Contencioso o penal Tributario, es así que también surgen los recargo de naturaleza sancionatoria o penal, podemos decir que el este tipo de recargo sanciona la acción ilícita o la omisión de un deber en el ámbito tributario y que se lo puede aplicar de manera conjunta o separada de las sanciones previamente establecidas para castigar el cometimiento de cada infracción tributaria.

Del mismo modo (Villegas & Otros, 2007), en su obra Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, incluye al recargo tributario entre las sanciones que existieron en el derecho tributario argentino, afirmando que éste debe ser considerado como interés y están considerados dentro de las sanciones:

“Se planteó tanto en doctrina como en jurisprudencia una polémica respecto a la naturaleza jurídica de los entonces llamados ‘recargos’. Algunos teóricos sustentaron que los recargos eran de naturaleza civil; otros opinaron que eran 16 accesorios del impuesto; alguna resolución jurisprudencial sostuvo que el recargo tenía una naturaleza sui generis. Por

último, la doctrina y jurisprudencia predominantes en el país asignaron a los recargos el carácter de una sanción penal”.

- **Recargos de naturaleza mixta (indemnizatoria-sancionadora).**- Este tipo de recargos como su nombre lo indica poseen doble función, la primera: indemnizar por el daño producido; y, la segunda: sancionar ante el incumplimiento de la obligación tributaria.

“De esta doble naturaleza, ya en 1959 en Italia CARBONE Y TOMASSICHIO, pretendían hacer participar a la soprattassa, afirmando que cuando la transgresión consista en el ingreso retrasado del tributo, la ley prevé como sanción el recargo (soprattassa). Como se observa, el recargo presenta puntos análogos con la cláusula penal, siendo destinado a reforzar la obligación principal de pago del tributo y al mismo tiempo a determinar, en forma aproximada, el monto del daño (prescindiendo del que, en efecto, se haya verificado). De ellos podemos afirmar que los recargos mixtos tienen dos finalidades -de índole diversa- la indemnizatoria y la de reforzamiento del cumplimiento puntual. Dichas finalidades (indemnizatoria y sancionadora) aparecen en todo caso diferenciables” (Ibarra Rodríguez & Otros, 2005)

Al respecto al Código sustantivo Civil se refiere a la cláusula penal definiéndolo en los siguientes términos:

Art. 1551.- Definición.- Cláusula penal es aquella en que una persona, para asegurar el cumplimiento de una obligación, se sujeta a una pena, que consiste en dar o hacer algo en caso de no cumplir la obligación principal, o de retardar su cumplimiento.

Claramente el recargo al que nos referimos posee la doble finalidad mencionada, y se puede decir que en nuestro país el recargo posee elementos de la cláusula penal, pues establece la indemnización ante el daño producido a la Administración Tributaria por parte del sujeto pasivo.

2.5 TITULO II:

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.5.1.- La potestad Tributaria

El poder tributario en épocas antiguas, nace como el acto impositivo y discrecional de los monarcas o reyes sobre sus súbditos o en su defecto con dicha imposición a pueblos vencidos a consecuencia de enfrentamientos bélicos, en el derecho Romano la potestad (potestas) era contraía al monarca o imperialismo, comprendía el poder administrativo de una asamblea, que ya tenía facultades como las de publicar edictos, multar, embargar, convocar al pueblo para que votará sobre algún aspecto que se le ponía en consideración, de esta forma y ya en la actualidad la potestad tributaria se ha ido transformando hasta llegar al establecimiento ordenado de tributos por los distintos órganos establecidos por la Ley, como se puede apreciar la potestad tributaria o poder tributario ha pasado de la potestad discrecional o del mero acto de voluntad de un monarca a una figura reglada y muy importante en cada ordenamiento jurídico y que ayuda a financiar el gasto público a través de la imposición de tributos.

Para (Martín Queralt & Otros, 2001, pág. 148), en Tratado de derecho Tributario, el poder Tributario es *“El haz de facultades o potestades de que gozan los entes territoriales, representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos”*

Menciona (Cabanellas de Torres, 2006), en sentido más general, al hablar de la potestad señala que es el poder, facultad, dominio, jurisdicción, potentado, En Italia gobernador, corregidor, juez, según las funciones política, administrativa o judicial.

El concepto de potestad tributaria, no puede dejar de relacionarse con las figuras jurídicas como poder tributario, poder de imperio, imposición tributaria y cobro del tributo. Al respecto (Suing Nagua, 2011), se refiere a la potestad tributaria como:

“La capacidad de imponer, en forma unilateral, cargas impositivas a los particulares, sean personas naturales o jurídicas e incluso a entes carentes

de personalidad jurídica, ya sea en dinero o en especie, una vez que se produzca el hecho generador”

Sin lugar a dudas la Administración Tributaria ejecuta una serie de actividades o facultades otorgadas a ésta, por la ley, a través del ejercicio de la potestad tributaria efectuada en el Ecuador en primer lugar por la Función Legislativa ejercida por la Asamblea Nacional; y, la Función Ejecutiva a través del Presidente de la República, y los Gobiernos Autónomos Descentralizados dentro de sus circunscripciones territoriales, potestades que les otorga la Constitución de la República del Ecuador, Código Orgánico Tributario y el Código Orgánico de Ordenamiento Territorial y Descentralización de la siguiente manera:

- a) **La Función Legislativa** a través de la Asamblea Nacional como principal creadora de normativa tributaria, facultad otorgada por la (Constitución de la República del Ecuador, 2008), que en el artículo 120 numeral 7, al enumerar sus deberes y atribuciones señala:

“Art 120.- Deberes y atribuciones de la Asamblea Nacional.- La Asamblea Nacional tendrán las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

7.- Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.”

Sin lugar a duda la Función Legislativa en el ejercicio de la potestad tributaria, al igual que en el ejercicio de cualquier otra potestad en cualquier otra materia, debe actuar considerando el bien común, los derechos de los contribuyentes, el nivel de desarrollo económico y las consecuencias de la imposición de cada uno de los tributos.

“Ante el Estado Legislador, el ciudadano tiene el derecho a exigir que el poder legislativo se adecúe al contenido de los principios que, de manera formal y material, vinculan Constitucionalmente el ejercicio de ese poder legislativo, existiendo en los distintos Estados una serie de técnicas por medio de las cuales se hace efectivo ese derecho a la aplicación de los principios acuñados Constitucionalmente y de los que, en último término, los tribunales constitucionales son adecuados garantes.” (Martín Queralt & Otros, 2001, pág. 142)

El artículo 3 del Código Orgánico Tributario también hace referencia a la potestad tributaria de la Función Legislativa al establecer que solo por acto legislativo del órgano competente, que en este caso es la Asamblea Nacional se puede crear, modificar o extinguir tributos.

- b) **La Función Ejecutiva** ejercida como máximo autoridad por el Presidente de la República, a quien también se le ha otorgado la potestad tributaria a través de la iniciativa de presentación, ante la Asamblea Nacional de proyectos de ley en materia tributaria como lo señala el siguiente artículo de la Carta Magna:

Art. 135.- Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país

Como observamos se podrán crear o modificar o crear tributos por iniciativa del Presidente de la República, quien está facultado para presentar proyectos de ley, quien lo podrá hacer en una sola materia, ante la presidenta o presidente de la Asamblea Nacional y que será sometido en dos debates al conocimiento de los miembros de la Asamblea Nacional y de la Respectiva de la Comisión, según la materia de la que se trate la ley, también existe la posibilidad de que cualquier ciudadano que crea que sus derechos están siendo afectados con la expedición de la ley propuesta, fundamente su oposición ante la respectiva Comisión. La Asamblea Nacional aprobará el proyecto y lo enviará al Presidente de la República, quien lo aprobará u objetará, si lo aprueba se publicará en el Registro Oficial, y si lo objeta totalmente podrá ser considerado nuevamente por la Asamblea Nacional solo dentro de un año contado a partir de la fecha de objeción, y que solo podrá ser aprobado con los votos favorables de las dos terceras partes de los miembros de la Asamblea Nacional.

También existen otras disposiciones con respecto a la facultad de la Función Ejecutiva, establecida en los artículos 301 y 305 de la (Constitución de la República del Ecuador, 2008):

“Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y

contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”

Como se ha mencionado en líneas anteriores, solo el Presidente de la Republica tiene la facultad de presentar proyectos de ley en las condiciones mencionadas; adicionalmente considera que solo por acto normativo, podrán crearse, modificarse o suprimirse tasas o contribuciones, disposición constitucional que sirve de fundamento para el reconocimiento de la potestad tributaria de los Gobiernos Autónomos Descentralizados.

Mientras que el artículo 305 se refiere a la potestad de la Función Ejecutiva, a quien otorga la facultad de crear aranceles y establecer sus niveles.

El código Orgánico Tributario otorga al Presidente de la República, la potestad Reglamentaria en esta materia, disposición prevista en el artículo 7 del citado cuerpo legal, que nos dice que solo el Presidente de la República, ejercerá la potestad reglamentaria en materia tributaria, además menciona que los directivos de los diferentes órganos nacionales como el Director del SRI o de la Corporación Aduanera Nacional dentro de ámbito de acción , podrán emitir las circulares para la aplicación de la Ley Tributaria, como menciona el citado artículo, la facultad reglamentaria se ejercerá por el presidente de la República y será solo eso la de establecer reglamentos para la aplicación de la ley tributaria y no podrá modificar, suspender ni establecer exenciones a tributos.

Así mismo del (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, 2010), otorga a los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales la potestad tributaria, mientras que el Código Orgánico Tributario otorga la facultad Reglamentaria en Materia tributaria a las Municipalidades y Consejos Provinciales, dentro de su competencia territorial, el COOTAD señala en uno de sus artículos el otorgamiento de la facultad o potestad Tributaria a los gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales:

“Art. 186.- Facultad tributaria.- Los Gobiernos Municipales y Distritos Metropolitanos Autónomos podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad, el uso de bienes o espacios públicos

y en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías”

Como se ha revisado la potestad tributaria es producto de la actividad Legislativa que equivale al poder Normativo que como se han mencionado recae sobre las diversas Funciones y entes estatales, es por ello que existen elementos que conforman la conceptualización de potestad tributaria:

- La potestad tributaria, tiene su origen en la ley, tal es el caso de las facultades que le otorga la Constitución, el Código Orgánico Tributario y otras normas de derecho.
- Tiene carácter general, es decir que rige para todos los contribuyentes, quienes están sujetos a esa normativa sea tributos que se recaudan a nivel nacional o nivel seccional de gobiernos autónomos descentralizados.
- El ejercicio de la potestad tributaria genera derechos y obligaciones tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes, el deber de la Administración es establecer el tributo considerando los derechos del contribuyente y a su vez establecer tributos que ayuden a general ingresos para cumplir las obligaciones que el estado tiene para con los ciudadanos, como son lograr la soberanía alimentaria, educación, asistencia médica, aseguramiento de servicios básicos, etc., y como compensación el deber del contribuyente de pagar impuestos.
- La potestad tributaria es ejercida por la Administración, quien se encuentra hasta cierto punto en situación de empoderamiento o ventaja hacia el contribuyente y este en situación de sometimiento, ante el ejercicio de dicha potestad.

2.5.2.- Concepto y Elementos de la Obligación tributaria

“La palabra obligación, etimológicamente se deriva de la palabra latina obligatio, que a su vez está compuesta de la preposición ob, que significa por, a causa de, y ligatio, que se traduce como ligar, atar, amarrar,

consecuentemente, obligación significa ligar o atar alrededor.” (Cevallos Vásquez, 2007, pág. 152).

Sin lugar a dudas la obligación es un vínculo existente entre dos o más personas, de esto se crea una relación jurídica, otorgando a uno de los intervinientes el derecho de exigir al otro su cumplimiento. (Cabanellas de Torres, 2006), manifiesta que obligación es un precepto de inexcusable cumplimiento y seguidamente ya *“en lo jurídico es el vínculo legal, voluntario o de hecho que impone una acción u omisión. Con mayor sujeción a la clasificación legal: el vínculo de Derecho por el cual una persona es constreñida hacia otra a dar, a hacer o a no hacer alguna cosa”*.

El (Código Tributario Ecuatoriano), conceptualiza a la obligación tributaria de la siguiente manera:

“Art. 15.- Concepto.- Obligación Tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud de lo cual debe satisfacerse una prestación en dinero, en especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley.”

Una vez revisados algunos conceptos de la obligación, es importante analizar los elementos que conforman la obligación tributaria como el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, estos van a establecer la obligación tributaria y los analizaremos cada uno de ellos a continuación:

- a) Hecho Generador.-** Es según nos dice el Código Orgánico Tributario en el Artículo 16 *“presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”*, es decir el hecho generador está constituido por cualquier actividad que genere ingresos económicos al contribuyente o incremente su patrimonio y que la Administración Tributaria lo considera como tal para la imposición de tributos, en las distintas legislaciones aunque con diferentes denominaciones, como hecho generador, hecho imponible o presupuesto de hecho, sin lugar a dudas es el punto de partida u origen de la obligación tributaria, para HENSEL, nombrado por (Ferrero Lapatza & Otros, 2001), emite una definición de esta figura jurídica:

“Indicamos con el nombre de presupuesto de hecho, al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas”

Para Ferreiro el Hecho Generador está integrado por dos elementos: el primero es el elemento objetivo o material, considerado como aquel que existe en forma independiente de cualquier otra circunstancia como por ejemplo la existencia de un bien inmueble ubicado en el área urbana, una finca rustica o la generación de rentas producto del desarrollo de actividades laborales; y, el segundo elemento es el subjetivo o personal, equivalente al vínculo que une al sujeto con el objeto material, este vínculo por ejemplo es ejercer la propiedad de un bien inmueble o el desarrollo de una actividad económica. Como podemos observar el elemento objetivo o existencia física del objeto o actividad material y el elemento subjetivo o derecho que ejerce el contribuyente sobre el objeto material son dos elementos inseparables y sirven para determinar la existencia del hecho generador.

b) Base imponible.- *“Por base Imponible (valor imponible), se comprenderá el que sirve de referente para el computo o liquidación de un impuesto. Es la materia imponible depurada, cuando sea aplicado las rebajas y deducciones consideradas por la ley a la valoración de materia imponible”* (Yupangui, 2010)

La base imponible tiene gran importancia en la formación y aplicación del Tributo pues una vez que se configura el hecho generador, aparece la obligación tributaria, pero esta a su vez debe ser cuantificada económicamente, la base imponible establece el valor que el contribuyente debe pagar, y es calculada o impuesta de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente, es decir que quien genere más ingresos y alcance cierto valor económico es quien debe pagar el tributo, (Ferrero Lapatza & Otros, 2001), considera que base imponible es *“ una dimensión o magnitud de un elementos integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación a la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria”*.

Sin lugar a dudas la base imponible es el elemento indispensable para la existencia de la obligación Tributaria, *“base imponible puede observarse en el hecho de que resulta como dato de referencia de toda una serie de reglas que permiten la determinación cuantitativa indispensable para aplicar el tributo”* (Russo Pascuale & Otros, 2001), al respecto del establecimiento de la base imponible, (Patiño Ledesma, 2004), señala:

“El señalamiento de esta base, es igualmente una condición, esencial para la configuración de la carga tributaria, materializada en una operación aritmética que requiere de una serie de análisis para resolver situaciones que están definidas en la ley respecto a: rebajas, deducciones, retenciones; o relacionadas con la valoración de los bienes, cuantificación de ingresos, egresos o gastos, incrementos o pérdidas del patrimonio, etc.”

c) Cuantía del Tributo.- Es el monto o valor que corresponde al tributo a pagar. Al momento de analizar la cuantía del tributo es importante tomar en cuenta las deducciones y exenciones que establece la ley: las deducciones son las reducciones que el contribuyente puede hacer a sus ingresos, para que de este modo se reduzca su nivel de ingresos o utilidades y con ello la reducción del tributo a pagar, mientras que las exenciones en cambio son privilegios establecidos por la ley, de los que se benefician algunos contribuyentes por el hecho de cumplir ciertas condiciones que les hace que paguen menos o dejen de pagar los tributos, y como menciona Ferreiro en la Legislación Española existe la figura Jurídica de la base liquidable, que surge de la misma base imponible pero a esta se han aplicado las deducciones establecidas por la ley.

La cuantía del tributo para (Ferrero Lapatza & Otros, 2001) *“En todo caso, la cantidad de dinero que el sujeto pasivo de la obligación tributaria ha de entregar a la Hacienda Pública para verse libre de la deuda que constituye el lado pasivo de dicha obligación, recibe el nombre de cuota tributaria”*

La cuantía o también denominada cuota tributaria, *“por lo tanto puede consistir en el señalamiento por parte de la ley, de una suma fija de dinero que debe pagar el contribuyente al verificarse el hecho generador, llamada también tarifa o tasa fija ”* (Patiño Ledesma, 2004)

2.5.3.- Nacimiento de la Obligación Tributaria

La obligación Tributaria nace, al momento en que se produce el hecho generador, es decir cuando se configura el presupuesto establecido por la ley para establecer cada tributo, tal como lo establece el artículo 18 del Código Orgánico Tributario ecuatoriano, según esta disposición cada norma tributaria establece previamente las condiciones y elementos que configuran el nacimiento de cada obligación tributaria, y cada una de esta condicionada a la realización del

Hecho generador, sin lugar a dudas la Legislación Ecuatoriana establece el condicionamiento para el nacimiento de la obligación tributaria tal como la fijación de plazos y fechas para la presentación de declaraciones o presentar documentos requeridos por la administración, cuando esté obligado a hacerlo. Es muy importante conocer el momento del nacimiento de la obligación tributaria, porque desde ese momento se determina la existencia de la relación jurídica existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo y los efectos que resultan de esta relación. Para el autor Pascuale Russo al enfrentar el tema del nacimiento de la obligación tributaria considera que existen dos categorías de tributos, que están íntimamente ligados al nacimiento de la obligación tributaria como son:

- a) **Los Tributos Liquidables.-** Constituyen aquellos tributos en que la obligación tributaria se genera por declaración, aquellos en que la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades o el contribuyente cumpliendo sus deberes realiza la declaración de impuestos como por ejemplo el impuestos a la renta, en cuyo caso la obligación tributaria va a ser variable dependiendo de los ingresos económicos y los gastos que haya tenido el contribuyente, y los precitados ingresos y gastos deben ser declarados y sustentados mediante documentos de respaldo.

“Se caracteriza porque el cumplimiento de la prestación obligatoria (o según algunos el nacimiento de esta última) como consecuencia de la verificación concreta del abstracto supuesto de hecho previsto por la norma impositiva, se une a la necesaria explicación de una fase, por eso definida de liquidación (o de imposición por la doctrina citada, a la cual se conecta el nacimiento de la obligación) [...] “; y, (Russo Pascuale & Otros, 2001, pág. 18)

- b) **Los Tributos autoliquidables.-** Para (Russo Pascuale & Otros, 2001, pág. 18), esta categoría de tributos por el contrario, no existe declaración o verificación señala: *“la realización del hecho imponible determina exclusivamente la necesidad de cumplir con la prestación impositiva por parte del sujeto pasivo, excepto el sucesivo control de sus exacto cumplimiento por parte de la administración financiera competente ”*

Dentro de esta categoría podría señalarse los impuestos a los predios urbanos, cuyo cobro se efectúa a los propietarios de predios ubicados en las zonas urbanas y que se genera de manera anal y se calcula en base al avalúo establecido por el Municipio,

como se conoce el propietario no declara el impuesto, sino que el municipio es quien lo establece en base al avalúo y el contribuyente no tiene otra obligación que la de pagar dicho impuesto.

Como hemos revisado el nacimiento de la obligación tributaria según este autor va a depender de la categoría a que este corresponda. Pero sin lugar a dudas, el Código Orgánico Tributario no posee claridad en la explicación del nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo la doctrina ha expuesto dos teorías con respecto al nacimiento de la obligación Tributaria:

- **Teoría Declarativa.-** Esta Teoría manifiesta que la obligación Tributaria, nace siempre de un hecho y un mandato o declaración unilateral del Sujeto activo, esto es una vez realizado el hecho generador se configura automáticamente la obligación entre los sujetos activo y pasivo. Al referirnos a que la obligación tributaria surge con la realización del hecho preestablecido por la norma, (Lalanne & Otros, 2003, pág. 236) señala *“como consecuencia de ello, los actos de determinación del tributo son, entonces, posteriores tanto desde el punto de vista lógico como desde el cronológico”*

Del mismo modo (Lalanne & Otros, 2003) cita a Araújo Falcão, quien se refiere a esta postura:

“Han Transcurrido casi cuarenta años desde que ARAÚJO FALCÃO realizo una excelente síntesis de esta postura al afirmar que la determinación se limita a reconocer, valorar cualitativa y cuantitativamente, liquidar en suma la obligación preexistente, que nace al producirse el hecho generador y que en el mismo momento de sus génesis se amolda al régimen normativo y a las características fácticas que marcaran definitivamente su fisonomía”

Para Pascuale Russo en esta teoría *“la norma tributaria une directamente a la verificación de determinados hechos (tomados como índices de capacidad contributiva) la prestación tributaria”* (pág. 20)

- **Teoría Constitutiva.-** Esta teoría considera que la obligación tributaria no nace solamente por la realización del hecho generador ni tampoco desde ese momento el contribuyente esté obligado, sino que es un acto atribuible a la administración

financiera, también señala Lalanne (pág. 237) *“en definitiva se requiere la presencia de un acto, sea del particular, de la administración o de ambos conjuntamente, para que nazca, en sentido técnico la obligación Tributaria”*.

Las expresiones de González, citado por (Lalanne & Otros, 2003, pág. 237), en su obra, con respecto a esta teoría son:

“Una explicación sintética de este criterio la encontramos en las siguientes expresiones de González, según esta tesis, con la realización del hecho imponible, no surge inmediatamente un derecho subjetivo de crédito a favor del estado. Y, ello, ni siquiera en los casos en que el contribuyente está obligado por ley a declarar o ingresar. Por, tanto no surgirá tampoco por la sola realización del hecho imponible una deuda tributaria en sentido estricto y técnico, puesto que ésta exige la existencia de un acreedor (se debe a alguien) y de un derecho de crédito. Se trata, pues tan solo de una prestación impuesta por la ley cuando se origina el hecho imponible a favor del Estado, pero que no origina un relación obligatoria o de crédito entre este y el contribuyente ”

2.5.4.- Sistemas de Determinación de la obligación tributaria

(Andrade, 2000), en su obra, Practica Tributaria, Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano se refiere a la determinación de la obligación Tributaria:

“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la Administración Activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de la potestad o facultad comprende: la verificación complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente cuando se advierte la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas que se estime convenientes para esa declaración”

“Con esto queremos decir, que a través de este acto, la Administración tributaria se limita a declarar el importe de la deuda tributaria, ya que la misma ha nacido antes de la realización del hecho imponible.” (Lalanne & Otros, 2003)

El Código Orgánico Tributario establece tres formas de determinar la obligación tributaria y que son: por el sujeto activo, por el sujeto pasivo y de modo mixto y que se analizan a continuación:

2.5.4.1.- Determinación por el sujeto activo, en ejercicio de la Facultad determinadora

El Código Orgánico Tributario en el artículo 22 define al **Sujeto activo** como el *“ente acreedor del tributo”*, ante esta definición podemos apreciar que en la relación existente entre sujeto activo y sujeto pasivo, el primero es el acreedor de la obligación tributaria y al mismo tiempo está dotado de una serie de facultades y poderes sobre el sujeto activo. La ley establece la existencia de una serie de órganos y que en su conjunto integran la llamada Administración Tributaria, el Sistema Tributario ecuatoriano establece tres tipos de administraciones:

- a) Administración Tributaria central.- Corresponde a la función del estado, la misma que es ejercida por la Función Ejecutiva, y cuya función es la de determinar y recaudar tributos, la resolución de reclamos administrativos y la imposición de sanciones a los contribuyentes y esta es ejercida por dos órganos que son el Servicio de Rentas Internas (SRI) y por la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

- b) Administración Tributaria seccional.- Dentro del territorio ecuatoriano encontramos los diferentes niveles de gobiernos autónomos descentralizados y regímenes especiales, y es precisamente a las administraciones de este tipo de gobiernos que se refiere la administración Tributaria seccional, y las mismas que son ejercidas a través de los gobiernos provinciales o municipales.

- c) Administración Tributaria de excepción.- Este tipo de administración tributaria es excepcional y actúa cuando la ley expresamente conceda la gestión tributaria a alguna entidad que presta algún servicio público.

Las facultades que otorga la ley a la Administración Tributaria tienen como objetivo primordial que ésta pueda cumplir con sus diversas funciones tales como la determinación, fiscalización y recaudación de tributos o la exigencia del cumplimiento de los deberes del contribuyente, entre otras, para (Ardaya Vásquez & Otros, pág. 402), la determinación, de la obligación tributaria, por el Sujeto activo o de oficio es:

“En ejercicio de las amplias facultades de control, verificación, fiscalización e investigación otorgadas por el Código Tributario, pudiendo ser total o parcial iniciándose con una orden y concluyendo con la emisión de una resolución Determinativa en la que se establezca la existencia y cuantía de la deuda tributaria o su inexistencia”

Sin lugar a dudas, estas facultades están regidas por el principio de legalidad y una de las facultades es la determinadora y que posee la Administración Tributaria y que le otorga el Código Orgánico Tributario en su artículo 67, a demás dicha facultad forma parte de la Gestión Tributaria a que se refiere el artículo 72 del citado código, también esta facultad es otorgada por la (Ley de creación del Servicio de Rentas Internas (SRI) , 1997), en el artículo 2 que precisamente se refiere a las facultades de este organismos en el numeral dos que dice: *“Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por la Ley a otra autoridad”*. La determinación de la obligación Tributaria, está constituida por todas aquellas actuaciones administrativas encaminadas a la valoración del hecho generador, establecimiento de la base imponible y la cuantificación del tributo.

Señala (Lalanne & Otros, 2003, pág. 203), con respecto a la determinación de oficio:

“El acto de determinación consiste en una declaración unilateral del organismo recaudador por la cual fija la existencia o no de una obligación Tributaria, estando dicha declaración dirigida al sujeto pasivo a fin de que proceda, a su cancelación”

(Patiño Ledesma, 2004), considera que este tipo de determinación: *“Constituyen una operación técnica que concreta el contenido de cada prestación tributaria de manera objetiva, en este sentido todos los impuestos deben ser determinados”*. En lo que respecta a la determinación por parte de la Administración Tributaria, esta lo hace de acuerdo a lo que señala el Código Orgánico Tributario específicamente en el artículo 90, y en su defecto esta actúa cuando el sujeto pasivo teniendo la obligación determinar la obligación tributaria mediante la correspondiente declaración no lo hace, a pesar de ser esta una de las facultades de la administración tributaria, lo hace en este caso de manera subsidiaria, es en este punto que surge el tema fundamental del presente trabajo *“el recargo del 20%”* en este tipo de determinación y que consta en el inciso segundo del artículo 90 del Código Orgánico Tributario.

Como se ha mencionado en varias ocasiones este tipo de determinación es realizada por la Administración en ejercicio de la Facultad Determinadora otorgada por la ley, al respecto (Gómez & Otros, 2010, pág. 238), señala:

“Además debemos destacar una característica propia del acto, y por ende del acto determinativo: goza de presunción de legitimidad, derivada del principio de autotutela de la Administración, lo que le da fuerza ejecutoria, impidiendo que los recursos que se interpongan en su contra suspendan la ejecución y sus efectos salvo que una norma expresa establezca lo contrario”

Ante la consideración que la determinación por parte de la administración tributaria es realizada en ejercicio de la potestad otorgada por la ley y es una facultad atribuida al sujeto pasivo, sin embargo existe otra consideración con respecto a la determinación tributaria como lo manifiesta (Varela & Otros, 2008, pág. 1353):

“Comúnmente denominado de oficio o de comprobación, el que surge con un tinte netamente subsidiario, en virtud a que esta modalidad determinativa funcionará básicamente frente al a falta de un accionar concreto, o eventualmente imperfecto del particular, tanto al momento de autoliquidar como al de suministrar información que habilite el mecanismo de determinación sobre base mixta”

Sin lugar a dudas este tipo de determinación es una declaración administrativa realizada por la administración tributaria en ejercicio de su facultad determinadora, constituye en acto reglado que tiene como objetivo determinar la existencia de la deuda tributaria en el caso particular con cada sujeto activo, de este enunciado podemos analizar algunos elementos:

Declaración Administrativa.- Es una declaración administrativa, por cuanto expresa la voluntad de la autoridad Administrativa, y cuando nos referimos a la autoridad administrativa nos referimos a los diferentes órganos de la Administración central y los entes o gobiernos descentralizados. Sin lugar a dudas nos referimos a que la autoridad Administrativa es un actor fundamental del procedimiento administrativo, a tal punto que esta no puede dejar de actuar en el proceso tributario, es por eso que posee esta facultad de determinar la obligación o deuda tributaria.

“El acto administrativo por excelencia de la Administración tributaria constituye, de modo genérico, la etapa de finalización del procedimiento determinativo desplegado por aquella. Se lo puede tipificar como acto decisorio externo por tratarse de una declaración administrativa de voluntad, destinada a un sujeto individual por medio del cual se expone una situación jurídica concreta: la existencia de la cuantía de un hecho imponible acontecido” (Varela & Otros, 2008, pág. 1353)

Constituye un acto reglado.- En el procedimiento de determinación de la obligación Tributaria, el sujeto activo tiene que regirse en normas y principios establecidos por ley y no en la mera discrecionalidad de la Administración Tributaria.

Existencia de la deuda tributaria.- Este es el principal objetivo de la Administración con la realización de la determinación, el establecer la existencia de la cuantía de la obligación Tributaria. Para (Lalanne & Otros, 2003, pág. 235), la determinación por parte del sujeto activo tiene como aspecto clave la existencia de la deuda tributaria y señala:

“Consiste en una declaración del organismo recaudador por la que se establece la existencia de una obligación Tributaria. Fija así el polo deudor de la obligación para lo cual verifica la realización del hecho generador, la cuantificación y establece su titular”

Es particular para cada caso.- La determinación, obviamente es particular en cada caso, cada contribuyente tiene sus circunstancias, sus problemas o sus actividades totalmente diferentes y que la administración debe solucionar y determinar la obligación Tributaria. Definitivamente que todo proceso de determinación, debe dirigirse a un análisis particular de un contribuyente y por ende a un hecho generador individual, es así que se particulariza cada caso y no existen parámetros generales para todas las determinaciones que realiza la Administración.

En el análisis de este elemento de la determinación realizada por el sujeto activo de la obligación tributaria (Campo & Díaz, 2010, pág. 224), señalan:

“Es jurisprudencia y es doctrina pacífica, que la determinación en cada caso concreto de la base imponible, exige la constatación del acaecimiento de un hecho imponible atribuido a una persona determinada, y además, la fijación de la dimensión del elemento material de ese hecho imponible que haya sido asumida por las normas reguladoras del tributo como base imponible.”

La facultad determinadora de la Administración Tributaria establecida en el Artículo 68 del (Código Orgánico Tributario, 2013), señala en el inciso segundo del referido artículo lo siguiente:

“El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.

Como lo podemos apreciar la facultad determinadora, implica mucho más como es la **Verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables.**

Esta facultad conferida por la Ley a la Administración Tributaria y que se podría determinar de modo global como de fiscalización o de control, se lleva a cabo sobre declaraciones presentadas por los contribuyentes o en base a documentos requeridos por la administración posteriormente a la presentación de la declaración por parte del contribuyente. La administración Tributaria

como es sabido pose en sus actuaciones el deber social de recaudación de tributos, para de estos satisfacer las necesidades de un colectivo y ante esto debe haber colaboración entre la administración y contribuyente en el proceso de determinación. La necesidad de igualdad y de justicia tributaria ha hecho que la administración asuma un papel de fiscalizador de las actuaciones del contribuyente, y ante el desconocimiento o la actuación voluntaria del contribuyente por evitar el pago o conseguir la reducción de tributos a través de una errónea presentación de declaraciones, ante esto la Administración Tributaria se ha visto obligada a ejercer la facultad verificadora de las declaraciones y si es el caso complementarlas o enmendarlas. Sin lugar a dudas la verificación y la determinación como atribuciones del sujeto activo, son dos actos que se complementan e interrelacionan a tal punto que con la verificación la administración va a determinar el valor real de la deuda tributaria.

Para (González García, 2005, pág. 215), refiriéndose a la facultad verificadora o de comprobación señala:

“Son actuaciones de comprobación las que se efectúan respecto a los hechos declarados por los contribuyentes. Cuando se trata de descubrir hechos no declarados, la actuación comprobadora es de investigación”

La verificación *“Comprende la revisión puntual de ciertos elementos, hechos, transacciones económicas y circunstancias que tengan incidencia sobre el importe de los impuestos pagados o por pagar, de uno o más periodos”* (Ardaya Vásquez & Otros, pág. 407)

Tal como lo determina el Código Orgánico Tributario, el sujeto Activo de la Obligación Tributaria, tiene dos formas de determinar la obligación que el contribuyente debe satisfacer, mismas que van a determinar la existencia del hecho generador, el sujeto pasivo y la existencia de la deuda tributaria y no puede dejarse de lado la base imponible que es la medida para declarar la inexistencia o el monto al que asciende la obligación tributaria, las dos formas de determinación de la obligación tributaria señaladas por el Código Orgánico Tributario ecuatoriano son : en forma directa y en forma presuntiva, de las dos formas la primera es decir la directa es aquella que se realiza en documentos, actos o hechos físicos, proporcionados por el contribuyente o por terceros; y, la segunda va a determinar la obligación tributaria en hechos presuntivos o hechos subjetivos o estimativos.

Estas dos formas de terminación se efectúan por las circunstancias o actos generados en la relación Tributaria y tales formas de determinación se analizan a continuación:

- **En Forma Directa**

Esta forma de determinación de la obligación Tributaria se encuentra contenido en el artículo 91 del Código Tributario:

“La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de sus contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen los sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador”

Como podemos observar la determinación por el Sujeto activo realizado de manera directa es aquella que se basa en información o documentos físicos, para (Lalanne & Otros, 2003), este tipo de determinación:

“En la determinación sobre base cierta, la Administración tributaria debe acreditar la realización del hecho generador y de la base de imposición tal cual las mismas son descritas por las normas tributarias, pudiendo accederse a dicha demostración a través de cualquier medio de prueba, a excepción de los indicios ”

- **En Forma Presuntiva.-** Esta forma de terminación por parte del sujeto activo, se encuentra tipificada en el artículo 92 del (Código Orgánico Tributario, 2013):

“Art. 92.- Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su

declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.”

Del mismo modo que la administración tiene la facultad de determinar la obligación tributaria sobre documentos e instrumentos físicos también, posee esta potestad como es la de determinar sobre presunciones y circunstancias subjetivas, por cuanto el sujeto activo no posee ninguna información de referencia para determinar la obligación tributaria, no se trata de una forma alternativa de determinación sino que es una forma a la que recurre la Administración y como una modalidad que emplea las presunciones para la determinación, para (Yupangui, 2010), presunción es:

“Conjetura. La credibilidad que en principio ha de concederse a las declaraciones documentos o hechos. En lo tributario, concretamente en la determinación del Impuesto a la Renta, cuando no existe contabilidad, documentos, declaraciones por el sujeto pasivo o datos concretos que permitan el cálculo exacto del impuesto, la ley faculta a la administración tributaria para que determine el tributo en forma presuntiva”

La Legislación ecuatoriana prevé el procedimiento en el tipo de determinación presuntiva en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno desde el artículo 23 al 35, de lo que se destaca que existen circunstancias, que una vez que se cumplan deberá realizarse este tipo de determinación:

- a) Cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad.
- b) Cuando habiendo presentado la declaración no estuviese sustentada en la contabilidad.
- c) Cuando por causas demostradas, no sea posible efectuar la determinación en forma directa.

La Ley de Régimen Tributario Interno señala que en los casos en que sea aplicable la determinación presuntiva, los funcionarios competentes la realizarán y deberá ser debidamente fundamentada y motivada expresando con claridad los fundamentos de hecho y de derecho y se realizará la respectiva acta, en este caso las circunstancias constituyen meras presunciones que pueden ser susceptibles de comprobación y que el contribuyente puede presentar pruebas de descargo. También señala la citada ley que en el caso de que la Administración Tributaria requiera documentos contables que el contribuyente tuviere la obligación de presentarlos o llevarlos, la administración Tributaria realizara tres requerimientos previos y luego de transcurridos treinta días término del último requerimiento la administración Tributaria realizara la determinación presuntiva.

Sin lugar a dudas el Servicio de Rentas Internas, ejerciendo su potestad tributaria es el encargado de manera anual de emitir resoluciones en donde se fijan los coeficientes para la determinación presuntiva del impuesto a la renta según la rama de actividades, como ejemplo mencionaremos que para el ejercicio económico 2013 mediante la resolución número NAC-DGERCGC12-00845, publicada en el tercer suplemento del Registro Oficial número, 865 del 8 de enero del presente año el SRI, dispuso los coeficientes de estimación presuntiva para el pago del impuesto a la Renta, como sabemos estos coeficientes operan cuando la administración no posee información por la falta de declaración del contribuyente y la administración en este caso, está facultada para determinar de manera presuntiva.

Las actividades económicas, que se han agrupado y considerado para el establecimiento de coeficientes para la determinación presuntiva estos grupos son: (revisar)

- Grupo A. Agricultura, Ganadería, Caza y Silvicultura
- Grupo B. Pesca
- Grupo C. Explotación de Minas y Canteras
- Grupo D. Industrias Manufactureras
- Grupo E. Suministros de Electricidad, Gas y Agua
- Grupo F. Construcción

- Grupo G. Comercio al por mayor y al por menor; reparación de vehículos automotores, motocicletas, efectos personales y enseres domésticos
- Grupo H. Hoteles y Restaurantes
- Grupo I. Transporte, almacenamiento y comunicaciones
- Grupo J. Intermediación Financiera
- Grupo K. Actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler
- Grupo L. Administración pública y defensa; planes de seguridad social de afiliación obligatoria
- Grupo M. Enseñanza
- Grupo N. Actividades de Servicios Sociales y de Salud
- Grupo O. Otras actividades comunitarias sociales y personales de tipo servicios
- Grupo P. Hogares privados con servicio domestico
- Grupo Q. Organizaciones y Órganos extraterritoriales.

2.5.4.2.- Determinación por el Sujeto Pasivo

Para (Campo & Díaz, 2010, pág. 225), los sujetos pasivos jurídicamente son:

“Son aquellos que asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria, obligadas a realizar la prestación en qué consiste el objeto de la obligación tributaria, sin perjuicio de que en posteriores procesos de la vida económica, ajenos al ordenamiento jurídico, obtengan el resarcimiento de las sumas satisfechas, poniendo estas a cargo de otra personas, que son a su vez, ajenas al vinculum iuris en qué consiste la obligación tributaria”

El sujeto Pasivo o acreedor de la obligación Tributaria es quien realiza el hecho generador y puede ser una persona natural o jurídica e incluso sociedades de hecho que perciban ingresos que superen la base imponible previamente establecida.

Persona natural, según lo señala el (Código Civil Ecuatoriano, 2013), artículo 41 *“Son personas todos los individuos de la especie humana, cualesquiera que sean su edad, sexo o condición. Dividiéndose en ecuatorianos o extranjeros”*

Persona Jurídica, según el artículo 564 de citado cuerpo legal:

“Se llama persona jurídica una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial o extrajudicialmente. Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter” (Código Civil Ecuatoriano, 2013)

Como tercera clase de sujeto pasivo tenemos las entidades que no poseen personería jurídica, como son las fundaciones o corporaciones establecidas mediante ley.

El sujeto pasivo a su vez puede ser:

Contribuyente.- Está constituido por la persona natural o jurídica que realiza la actividad económica y se beneficia de ella y como consecuencia sobre quien se impone la carga de la obligación tributaria. Para (Campo & Díaz, 2010, pág. 229) *“el contribuyente es el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, estando obligado por naturaleza, porque con respecto a él, se verifica la causa jurídica del Tributo”*

“Llamado así el principal sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea del impuesto, de la contribución tributaria o de la tasa. No llamado así el sujeto pasivo de una obligación no tributaria, dependiendo su denominación del nombre y naturaleza del hecho generador, de cada caso, así por ejemplo: el sujeto pasivo de una multa se lo conoce como multado o sancionado; al del contrabando contrabandista; al de una obligación en mora, moroso; al de un crédito, deudor” (Jaramillo, 2005, pág. 81)

Responsable.- Son aquellas personas que sin ser contribuyente, tienen la obligación de pagar la deuda tributaria atribuida al contribuyente.

Los responsables a su vez se dividen en: responsables por representación, se refiere a la representación que una persona con capacidad legal, realiza sobre otra que no posee tal capacidad tales como menores de edad, personas jurídicas entre otros; responsables como adquirentes o sucesores, hace relación a que es obligación de pagar el tributo de quien adquiere un bien inmueble o quien lo hereda.

La Legislación Tributaria, con el objeto de, cumplir con sus facultades otorgadas por la ley, a cambio del ejercicio de una serie de derechos y garantías a impuesto al contribuyente determinados deberes, llamados por el Código Orgánico Tributario ecuatoriano “*deberes formales*”, contemplados en el artículo 96, y que constituyen una serie de obligaciones de hacer, por parte del contribuyente, a más de la obligación del pago de tributos. Estos deberes formales tiene como objetivo el armonizar la actividad tributaria y quitar un poco de carga laboral a la Administración por las otras innumerables actividades que realizan las distintas Administraciones Tributarias, sin embargo el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente, acarrea una serie de consecuencias negativas hacia este, tal como la imposición de fuertes sanciones pudiendo ser estas de carácter administrativo o penal.

Este sistema de determinación de la obligación tributaria se encuentra previsto en el Artículo 89 del Código Orgánico Tributario, en donde se señala que se lo realizará mediante la correspondiente declaración que realice el contribuyente, mismo que debe presentar dentro de los plazos y cumpliendo las condiciones que la ley exija para cada tributo. Como conocemos no todos los tributos requieren declaración por parte del sujeto pasivo, en esta parte es necesario recordar las categoría de tributos que considera Pascuale Russo como son la categoría de los tributos liquidables y la de los autoliquidables.

Como sabemos la determinación de la obligación tributaria es un procesos reglado, es así que la Legislación Tributaria Ecuatoriana, establece así mismo un procedimiento para la determinación y por consiguiente la declaración de cada tributo y como ya se mencionó este tipo de determinación se la realiza mediante la correspondiente declaración por parte del sujeto pasivo. Al referirnos a la declaración tributaria Salvatore Sammartino, en la obra Tratado de Derecho Tributario, pág. 414 manifiesta “*consiste en una comunicación formal, con efectos predeterminados por la ley, de datos o elecciones relevantes para la aplicación de las normas tributarias*”.

La declaración de impuestos es efectivamente una comunicación, es la entrega voluntaria de información generalmente referente a los ingresos por la realización de una actividad económica u otro hecho considerado por la ley y que sirve para establecer la relación jurídica existente entre la Administración Tributaria como ente acreedor y el sujeto pasivo en calidad de deudor.

2.5.4.3.- Determinación de modo mixto

La determinación de modo mixto, se encuentra tipificada en el artículo 93 del Código Orgánico Tributario y es aquella que realiza la Administración Tributaria, basada en datos o documentos presentados por el contribuyente o responsable, ante el requerimiento de la primera.

“La determinación Tributaria en base mixta es aquella en donde convergen diversas acciones directas del contribuyente o responsable, mediante la aportación de datos y antecedentes elementales para tal operación, y de la propia administración en su rol de mero liquidador (no en función de poder de policía como verificador o fiscalizador de aquella información) en virtud de la información suministrada por aquellos y por otros terceros” (Varela & Otros, 2008)

2.6 TITULO III.

EL RECARGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR.

2.6.1.- NATURALEZA JURÍDICA DEL RECARGO TRIBUTARIO

Para analizar la Naturaleza jurídica del recargo del 20%, tomaremos como punto de partida el artículo 90 del código Orgánico Tributario, este precepto legal establece la determinación por parte del sujeto activo de la obligación Tributaria y el establecimiento del recargo mencionado. El autor (Ibarra Rodríguez & Otros, 2005, pág. 117), señala que *“la doctrina ha reconocido que coexisten dos tipos de prestaciones: a) Las de naturaleza tributaria (cuota), y b) Otras prestaciones denominadas por la doctrina prestaciones accesorias (sanciones)”*. Del enunciado analizaremos los dos tipos de prestaciones:

- a) Prestaciones de naturaleza tributaria o cuota.- Este concepto hace referencia al valor neto que paga el contribuyente, como resultado del proceso determinativo y su fundamento directo es el hecho generador.
- b) Prestaciones accesorias (sanciones).- También llamadas prestaciones vinculadas, que está constituido por multas e intereses y que tiene origen en circunstancias distintas al hecho generador. Las multas posee un carácter sancionatorio y los intereses su función es resarcitorio y compensatorio.

De los dos tipos de prestaciones tributarias comparadas con la figura jurídica del recargo tributario del 20%, nos queda una interrogante el recargo es un tributo o es una sanción?, sin lugar a dudas el recargo en referencia posee ciertos elementos de las prestaciones accesorias o sanciones, situación que no refleja la verdadera naturaleza jurídica o función del recargo tributario. Ahora bien si al recargo del 20% a la determinación por parte del sujeto activo de la obligación tributaria, le atribuimos una naturaleza tributaria, sancionatoria o indemnizatoria, va a depender de la función o rol que desempeña en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Como se ha tratado en el capítulo anterior la obligación tributaria, es una obligación establecida por ley, en donde también se establecen los procesos para determinarla y en donde tanto el sujeto activo y pasivo cumplen sus respectivas funciones, al referirnos al sujeto activo o Administración

Tributaria ejerce facultades y una de ellas es la determinadora, en tanto el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar su declaración de impuestos y de esta forma determinar su obligación tributaria y posteriormente pagarla, para ello la ley establece plazos y formas de realizarla, puede suceder que el contribuyente no presente su declaración de impuestos dentro de los plazos o en el peor de los casos omita esta obligación, situación que acarrea consecuencias negativas para el contribuyente como la imposición de la multa (sanción), intereses (resarcimiento del daño causado) y el recargo del 20%, que no sabemos qué función cumple. Continuando con el análisis en primer lugar considerábamos que el recargo posee una naturaleza tributaria, no es así, por cuanto no puede establecerse sin la existencia de una obligación tributaria principal, es decir depende de que ésta exista para configurarse, es una prestación tributaria accesoria no principal, por ello descartamos que el recargo al que nos referimos, posea una naturaleza tributaria.

La segunda posibilidad es que posea una naturaleza sancionadora, sin embargo considerando que el sujeto pasivo, tiene como deber formal el de presentar su declaración, deber establecido en el literal d) del numeral 1, del artículo 96, a esto agregamos que el (Código Orgánico Tributario, 2013), en su artículo 315 refiriéndose a las clases de infracciones en su inciso tercero señala: *“Constituyen contravenciones las violaciones de las normas adjetivas o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones tributarias”*, con ello llegamos a la conclusión que el sujeto pasivo que no declara sus impuestos incurre en una contravención, misma que es sancionada con una de las penas establecidas en el artículo 323 del Código Orgánico Tributario en las que no encontramos la figura jurídica del recargo del 20% .

Para (Villegas & Otros, 2003) *“La contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda”*, muy acorde a la realidad el señalamiento del autor por cuanto el sujeto pasivo debe colaborar con la administración Tributaria y una forma de colaboración a pesar de ser también un deber formal, es la presentación de su declaración de impuestos.

Es posible que el recargo del 20% a las determinaciones efectuadas por el sujeto activo, atienda a una especie de figura jurídica encaminada a evitar y sancionar la evasión tributaria considerada por (Villegas & Otros, 2003), como *“toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlos y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales”*

Sin embargo al considerar que el recargo tributario posea una naturaleza sancionadora ante la contravención cometida por el sujeto pasivo, también debemos pensar que el cometimiento de la misma contravención genera la aplicación de otra sanción como la multa y en caso de mora los intereses, y con esto estaríamos frente a la concurrencia de sanciones por la misma contravención.

Y finalmente la naturaleza resarcitoria e indemnizatoria del recargo del 20%, aparentemente otra finalidad del recargo es la de resarcir los daños producidos hacia la administración por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria, por lo tanto tendría el mismo carácter de los intereses, pues estos tienen el carácter de moratorios, pues debe pagar el sujeto pasivo por el incumplimiento dentro de los plazos del pago de sus obligaciones tributarias. De este modo si el recargo posee una naturaleza indemnizatoria o resarcitoria debemos considerar si la Administración Tributaria debe ser indemnizada por el sujeto pasivo ante la determinación de la obligación tributaria, si esta es una facultad otorgada al sujeto activo por la ley. Ante esto nos cuestionamos si la Administración Tributaria tiene facultades o ejerce derechos, para ser indemnizada.

Ante la existencia de diversos postulados con respecto de la naturaleza jurídica del recargo del 20% a las determinaciones por parte del sujeto pasivo, no podemos negar que su naturaleza es a la vez sancionadora y también resarcitoria o indemnizatoria, toda vez que el recargo puede considerarse como verdadera sanción ante el incumplimiento del sujeto pasivo, pues su objetivo es disuadir y compeler u obligar al cumplimiento de sus deber formal, característica primordial de la sanción; y por otro lado lo que busca también es la indemnización ante la omisión del sujeto pasivo.

2.6.2.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES GENERALES Y EL RECARGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

La doctrina considera la existencia del Derecho Constitucional Tributario que constituye el análisis de los aspectos de la relación Tributaria desde la óptica Constitucional, para la tratadista (Alanis Piazza, 2008, pág. 14), es importante el conocimiento del Derecho Constitucional Tributario pues señala:

“El conocimiento del Derecho Constitucional Tributario nos permite a los administrados contar con los instrumentos necesarios para contraponerse a los excesos en que pueda recaer el Fisco Nacional en el ejercicio propio de sus funciones, garantizándonos de esta manera el libre acceso a la justicia en protección de nuestros derechos”

Como sabemos, los principios constitucionales, son elementos básicos de toda la actividad legislativa del Estado, y en el ámbito tributario y financiero del mismo modo, constituyen los ejes sobre los que se desenvuelve, la gestión y todas las actividades tributarias. La Constitución, también llamada Carta Magna, Carta Fundamental, Estatuto Jurídico o Ley Suprema del Estado tiene como fundamento principios morales, para la armónica convivencia de los ciudadanos, y es la de mayor jerarquía en ordenamiento jurídico, tal como lo corrobora el artículo 424 de la (Constitución de la República del Ecuador, 2008):

“La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica [...]”

Para (Gozaíni, 2006, pág. 108), la Constitución *“Es una norma superior y por eso subordina jerárquicamente la producción legislativa, inclusive, a las sentencias judiciales que deben acatar las finalidades dispuestas por la Constitución”*

La eficacia de la Constitución no solo radica en su jerarquía sino también en otros aspectos como la aplicación directa y la generalidad esto es, todas las instituciones y funcionarios judiciales o administrativos están sometidos a los preceptos de la Constitución y su deber es aplicar estos preceptos en el ejercicio de sus funciones, es por ello que analizaremos a continuación algunos principios Constitucionales que tienen trascendencia con respecto al recargo del 20% establecido en el inciso segundo del artículo 90 del Código Orgánico Tributario. Como ya se ha mencionado existe supremacía de la constitución sobre el ordenamiento jurídico, al respecto el tratadista (Valdés Costa, 1996, pág. 123), manifiesta:

“la existencia de una ley no es suficiente por sí sola, es imprescindible además, que la ley se ajuste a las normas y principios establecidos expresa o

implícitamente en la Constitución. Hay pues, limitaciones constitucionales al poder de tributar”

2.6.2.1.- Principio de Legalidad

La ley como fuente del derecho tiene vital importancia en la formación de las normas que rigen cada aspecto de la sociedad y es esta importancia de la ley que se manifiesta en el actuar del Legislador, quien crea leyes, que atiendan al interés general de los ciudadanos. Hoy en día todavía, se escucha en todas partes entre los distinguidos profesionales del derecho, la frase “*nullum tributum, nulla poena sine lege*”, es decir es nulo el tributo y la pena o norma si no se halla establecida en la ley y esto es precisamente lo que es el principio de Legalidad, que equivale a Estado de Derecho, por cuanto si no existe el principio de legalidad no existe Estado de Derecho, pues donde existe estado de derecho existirá respecto a la legalidad en la imposición de tributos. El principio de legalidad rige la materia tributaria, presupuesto establecido en el Artículo 301 de la Constitución de la República del Ecuador, que establece que “*Solo por acto normativo se podrán establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos*”, el enunciado anterior al decir acto normativo se refiere a que la única forma de establecer tributos es la ley y esta es una ley material, emanada de la Función Legislativa o por iniciativa del Ejecutivo según lo determina la misma Constitución, y que estos creadores de la ley son los representantes de todos los ciudadanos, lo que no es otra cosa que la manifestación de la democracia, el principio de legalidad también establecido por el Código Orgánico Tributario que en el artículo 5 establece los principios tributarios, entre los que consta el de legalidad . Sin lugar a dudas que este principio fundamental en toda imposición tributaria, considerada como una obligación por parte del sujeto pasivo hacia al ente estatal o administración Tributaria, mismo que solo puede nacer, modificarse o extinguirse mediante ley, para (Patiño Ledesma, 2004, pág. 24), tratadista ecuatoriano:

“La legalidad implica que todos los elementos tanto objetivos como subjetivos de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deducciones, sanciones, reclamos y recursos, es decir, los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la administración tributaria estarán sometidos imprescindiblemente a normas legales”

El principio de legalidad cumple ciertas funciones una de ellas es la garantía individual de los contribuyentes, de protección a su derecho a la propiedad; cumple también otra función que es

la de constituir una figura garantista del bien común con el aseguramiento de la democracia en la imposición tributaria, para que esta no sea establecida de manera discrecional por la Administración, así mismo y solo mediante ley se establecen los exenciones, deducciones y otros beneficios tributarios, otra función es la de igualdad y de tratamiento generalizado para todos los contribuyentes con respecto al pago de tributos; y principalmente que garantiza la seguridad jurídica, que permite que exista cierta estabilidad en el ordenamiento jurídico con respecto a los tributos y la certeza por parte de los ciudadanos de sus derechos y obligaciones ante la Administración Tributaria.

Es frecuente que se confundan las figuras jurídicas de Reserva de ley y Legalidad, refiriéndonos a la reserva de ley que consiste en que solo mediante una ley tributaria que surja de la Función Legislativa, se establecerán cargas tributarias; y, el principio de legalidad del que ahora hablamos establece que todo aspecto tributario como obligaciones, deberes, procedimientos, infracciones, sanciones, etc, debe ser establecidos mediante ley, y es este último el que rige el sistema de infracciones y sanciones tributarias. Y refiriéndonos al recargo del 20% establecido en el artículo 90 del Código Tributario, cuya función es la misma que la de las sanciones tributarias, (Pacci Cárdenas & Otros, 2010, pág. 394), sobre la legalidad menciona que *“este principio refiere que tanto las infracciones como las sanciones tributarias deben estar previamente definidas o establecidas en la ley o norma de rango similar”*.

La doctrina señala la existencia de tres requisitos para que una sanción tributaria sea aplicada conforme el principio de legalidad y que son los siguientes:

1. Lex praevia, ley previa o anterior al cometimiento de la infracción, es decir que la norma preexista a la conducta infractora del contribuyente. (Álvarez Echague, 2004, pág. 53), menciona que *“Solo puede sancionarse a un sujeto si la ley que reprime la conducta por él desplegada ha entrado en vigencia con anterioridad a la realización de la actividad ilícita”*. Sin lugar a dudas este es un elemento muy importante por cuanto la ley tributaria debe existir y ser conocida con anterioridad, para que de este modo el contribuyente conozca a que sanción está expuesto en caso de incumplimiento y de este modo cumpla con sus deberes formales como sujeto pasivo de la obligación tributaria.
2. Lex scripta o ley escrita, es decir que no se aplican normas que no hayan emanado de un órgano competente como es la Función Legislativa, haciendo referencia que en el Ecuador se ha establecido un sistema legal tanto sustantivo y adjetivo constantes en la

Constitución, leyes, códigos, reglamentos, resoluciones; y, como excepción el consuetudinario tal como lo señala el (Código Civil Ecuatoriano, 2013), al referirse al valor jurídico de la costumbre en su artículo 2 “*La costumbre no constituye derecho, sino en los casos en los que la ley se remite a ella*”. Al ley escrita equivale a la legalidad material o tipicidad, al respecto señala (Pacci Cárdenas & Otros, 2010, pág. 395):

“Esto es, que para que los hechos cometidos por los deudores tributarios sean sancionados administrativamente previamente deben estar descritos en la ley tributaria, lo que impide el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la tipificación de las infracciones tributarias”

3. Lex stricta o ley precisa, este elemento presupone la existencia de una ley específica para cada conducta antijurídica, (Álvarez Echague, 2004, pág. 53), señala que el elemento “*lex stricta, se deriva que la acción que se describe en la norma como típica debe estar perfectamente determinada, pues la realización de esa conducta, y no de otra siquiera similar, acarreará sanciones para el sujeto*”, de este criterio se desprende que la administración tributaria no puede aplicar una misma sanción a diferentes infracciones por más parecida que estas sean, la norma debe ser objetiva y direccionada hacia una conducta, en materia tributaria no es aceptable que se apliquen sanciones por analogía, sin embargo Patiño Ledesma considera que la analogía es un medio “*de integración del derecho ante un vacío legal*”, la analogía puede aplicarse en cuanto al procedimiento y a disposiciones de forma, siempre y cuando no contraríe los principios de legalidad, generalidad, igualdad, entre otros y dejando claro que tampoco se crean, extinguen o modifican tributos mediante la aplicación análoga de alguna disposición.

Se han revisado los requisitos para la existencia del principio de legalidad en la aplicación de sanciones tributarias, como vemos el recargo del 20% a las determinaciones realizadas por el sujeto activo de la Obligación Tributaria cumple con el primer requisito pues es una figura jurídica introducida como reformatoria al artículo 90 del Código Orgánico Tributario desde el 29 de diciembre del 2007, fecha de promulgación en el Registro Oficial, esta disposición se estableció por la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, y está previsto en el inciso 2 del artículo 90 del Código Orgánico Tributario en donde se establece que la determinación efectuada por el sujeto activo causará un recargo del 20% sobre la obligación principal, esto es todo lo que el código señala, sin emitir una definición que explique la naturaleza de este recargo, sin establecer a que tributos se aplicara y tampoco señala circunstancias agravantes o atenuantes que lo reduzcan porcentualmente, por lo que no cumple a cabalidad con el segundo

elemento arriba señalado, puesto que la figura jurídica del recargo del 20% se crea mediante ley pero no existen normas que reglen sus aplicación. Con el tercer elemento el recargo, pierde el amparo del principio de legalidad como figura sancionadora, puesto que la determinación de la obligación Tributaria por el sujeto activo no constituye una conducta atípica que deba ser sancionada con el recargo del 20%, por lo que esta no es una norma estricta ni determinada, más bien debería constar como sanción ante el incumplimiento del deber formal del sujeto pasivo de presentar correctamente su declaración de impuestos, en los casos que la ley establezca esta obligación.

Haciendo un paréntesis y considerando que la legalidad genera un serie de connotaciones jurídicas importantes y abarca otros principios, me parece indispensable realizar un breve análisis de la figura jurídica de **PRESUNCIÓN DE INOCENCIA**, como garantía del debido proceso, que consta en la Constitución de la Republica en el Artículo 76 numeral 2 en el que se señala: *“Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada”*. Esta presunción implica que todo sujeto debe ser tratado como inocente, mientras no exista un proceso que establezca su culpabilidad e imponga una pena firme, además esta garantía implica que el imputado no debe probar su inocencia, sino más bien la carga de la prueba corresponde a quien lo acusa, sin lugar a dudas la presunción de inocencia tiene un papel relevante no solo en los procesos judiciales, sino también en el ámbito tributario, donde el sujeto pasivo es inocente, hasta que la administración Tributaria pruebe su culpabilidad y emita la correspondiente resolución administrativa. De la garantía de presunción de inocencia se desprenden otros derechos constitucionales como a la defensa, a no auto incriminarse, ni a declarar contra uno mismo. En la aplicación del recargo del 20% no se toma en cuenta el principio de inocencia, ni si quiera existen circunstancias atenuantes en su aplicación, pues el legislador debería precautelar esta garantía, y considerar la inocencia del sujeto pasivo e establecer o circunstancias que hagan que sea menor el recargo, por ejemplo un expediente como contribuyente puntual de sus deberes como contribuyente o el hecho que demuestren su preocupación de asumir sus responsabilidades tributarias.

2.6.2.2.- Principio de no Confiscación

El principio de no confiscatoriedad se encuentra íntimamente vinculado al derecho de propiedad y proporcionalidad constituyendo un límite a las facultades de imposición de tributos, el diccionario de (Cabanellas de Torres, 2006), señala que confiscación es: *“Adjudicación que se*

hace al Estado, tesoro Público o Fisco de los bienes de propiedad privada generalmente de algún reo. La Const, esp. de 1827 estableció por primera vez, la abolición de la confiscación general de bienes”, sin lugar a dudas la confiscación es la privación a una personas de sus bienes, situación que vulnera su derecho constitucional a la propiedad, al respecto la (Constitución de la República del Ecuador, 2008), en numeral 26 del artículo 66, garantiza el derecho a la propiedad en todas sus formas, de la misma manera el artículo 323 en su parte final, prohíbe toda forma de confiscación, adicionalmente dispone en el artículo 388 que “El Estado promoverá y protegerá el ahorro interno como fuente de inversión productiva del país”, adicionalmente el (Código Orgánico Tributario, 2013), señala en el artículo 6 referente a los fines del tributo, lo siguiente:

“Art. 6.- Fines de los tributos.- Los tributos a más de ser medios para la recaudar ingresos públicos servirá como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurará una mejor distribución de la renta nacional”

De los artículos citados se deduce que las cargas impositivas que recaen sobre el sujeto pasivo en beneficio de la Administración Tributaria, no pueden ser confiscatorias, es decir que no pueden arrebatar todo o gran parte de los ingresos de las personas, causando perjuicio en su patrimonio. Sin lugar a dudas, no podemos negar la prohibición constitucional de confiscar el patrimonio de los sujetos pasivos, este principio se lo reconocerá en la creación de cada carga impositiva existente en el Ordenamiento Jurídico. Es importante que este principio se aplique no solo a los impuestos directos sino también a los indirectos y obligaciones tributarias accesorias como son el recargo del 20%, las multas e intereses, por cuanto al constituir erogaciones económicas también tienen impacto en el patrimonio de los sujetos pasivos. El principio de no confiscación constituye un límite a la progresividad tributaria y se lo ha asociado al principio de capacidad contributiva de los sujetos pasivos, del que se tratará más adelante. El principio de la no confiscatoriedad está constituido por dos aspectos que deben estar bien diferenciados: el de regulación en la imposición de cargas tributarias y el de respeto a la propiedad, pues este principio debe fijar el límite hasta donde un tributo se convierte en confiscatorio y atenta contra el derecho a la propiedad del sujeto pasivo.

Al respecto podemos afirmar que en los sistemas tributarios y en especial el ecuatoriano, no tiene vigencia el principio de no confiscatoriedad, irrespetando los postulados constitucionales, como conocemos la existencia de dos tipos de cargas tributarias como son las directas y las indirectas, son las que marcan el alcance del principio de no confiscatoriedad, pues en referencia a los impuestos directos, que constituyen aquellos que gravan la capacidad económica o ingresos de los sujetos pasivos y que menciona la Constitución en el artículo 300 señalando que *“se priorizarán los impuestos directos y progresivos”*, a este tipo de impuestos corresponde entre otros el impuesto a la renta, gravado con tasas porcentuales que no abarcan la verdadera situación económica de los ciudadanos y no siempre se cumple la imposición tributaria de acuerdo al ingreso percibido; al referirnos a las tasas y contribuciones que en ocasiones están por encima de la capacidad económica de los ciudadanos y que han sido calculados en base a cuantías sumamente altas fijadas a propósito por los municipios, con el único objetivo de que la cuota por tributo se más alta de lo que realmente debe satisfacer el sujeto pasivo. Seguidamente los impuestos indirectos, que generalmente gravan los consumos entre estos encontramos el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los consumos especiales (ICE), impuesto ambiental a la contaminación vehicular, impuesto redimible a las botellas plásticas no retornables, entre otros, que no gravan la verdadera utilidad sino más bien la mal entendida capacidad adquisitiva que se traduce en la necesidad de adquirir un producto por parte de las personas; y, finalmente como se dijo las cargas tributarias accesorias entre estas el recargo, las multas y los intereses, que de una u otra forma constituyen un peso económico al contribuyente. Aunque parezca un poco exagerado el sistema de imposición de algunos tributos, es confiscatorio y aún más vulnera el derecho constitucional a la propiedad. La prohibición de confiscar está relacionada con el principio de capacidad contributiva por la existencia de un mínimo para que las personas vivan en condiciones económicas dignas y al ser los tributos un límite al derecho de propiedad, esta prohibición se presenta no solo para proteger al ser humano sino también de protección de su derecho de propiedad, entendiendo que esta protección abarca el componente material o físico y el subjetivo, que constituye su libertad.

Ya en lo referente al recargo del 20% a las determinaciones efectuadas por el sujeto activo de la obligación tributaria, no responde a una idea de razonabilidad y es exagerado el porcentaje cobrado por este concepto, por tanto es confiscatorio, pues bien se presenta la interrogante de que como argumentamos el carácter confiscatorio de un tributo, al respecto (Avalos Martin, 2008, pág. 38), señala:

“En lo que respecta a la prueba de la confiscatoriedad, cabe destacar que ella recae sobre quien la alega, debiendo acreditar fehacientemente de qué

manera el tributo cuestionado absorbe irrazonablemente su renta o capital en condiciones normales. Obviamente, esta posición tan rígida constituye un valladar para la aplicación ordinaria del principio, ya que, en muchas ocasiones, resulta sumamente difícil y hace imposible poder acreditar todo lo exigido”.

Sin lugar a dudas y como menciona el autor es un tanto difícil probar el carácter confiscatorio de un tributo, sin embargo mediante un análisis comparativo revisaremos los porcentajes de las multas, de los intereses y el del recargo:

Tabla 1

SANCIÓN TRIBUTARIA	OBLIGADOS	PORCENTAJE O VALOR
MULTAS	Personas naturales o jurídicas que cometan una infracción Tributaria sancionada con esta pena.	Entre 31,25 y 1.500 USD
INTERESES	Personas naturales o jurídicas que satisfagan la obligación tributaria fuera del plazo fijado por la ley	1.5 veces la tasa referencial fijada por el Banco central
RECARGO	personas naturales o jurídicas cuya obligación tributaria es determinada por el sujeto activo	20% sobre la obligación principal

Como observamos el porcentaje del recargo es bastante alto, supera el valor de las multas y el de los intereses, situación que lo hace ver como una carga tributaria confiscatoria, que incide negativamente en el patrimonio del contribuyente.

2.6.2.4.- Principio de Generalidad e Igualdad

El tratadista ecuatoriano (Patiño Ledesma, 2004, pág. 27), se refiere a estos dos principios:

“La generalidad entonces determina que, cualquier persona cuya situación coincida con los elementos contenidos en el hecho generador, señalado en la norma, debe ser sujeto pasivo del impuesto. La igualdad en tanto se asimila a la identidad de sacrificio que corresponde a cada ciudadano en cuanto al aporte económico para la subsistencia del Estado y con relación a su capacidad contributiva”

Como menciona la cita anterior debemos entender a la generalidad, como aquella situación de pluralismo, de que toda actividad económica constituya hecho generador, para conseguir la contribución de todo un colectivo que realice toda clase de actividades económicas que generen réditos económicos y aún más todas las adquisiciones y situaciones que se encuentran tipificadas en la ley como tributables, siendo que las cargas tributarias son atribuidas a todas las personas que realicen actividades económicas, adquieran bienes, productos o servicios o generen ciertas circunstancias, sin diferenciación alguna a esta circunstancia equivale la igualdad.

“La generalidad o universalidad del impuesto se refiere a la forma de distribución entre todos los habitantes, que como tales están obligados en la medida que les corresponda, a contribuir a sufragar los gastos del Estado, en compensación de los beneficios de orden colectivo y particular que del mismo reciben” (García Belsunce, 2010, pág. 262)

La Carta fundamental ecuatoriana en su artículo 300, señala entre estos los principios del Régimen Tributario, el de generalidad, del mismo modo el Código Orgánico Tributario en el artículo 5 ratifica la vigencia de los dos principios generalidad e igualdad en el régimen tributario. Al referirnos al término igualdad, en la relación jurídica tributaria y a decir del tratadista Valdés Costa, surgen distintas expresiones de igualdad:

- a) Igualdad en la ley.- Es decir que la ley no establece diferencias y de esta forma el trato a todos los sujetos es igual en las disposiciones legales.

- b) Igualdad por la ley.- con el fundamento que la ley es el mecanismo para lograr la igualdad de todos los sujetos y que elimina las diferencias económicas a través de una redistribución de la riqueza.
- c) Igualdad ante la ley.- hace referencia a que la ley debe aplicarse a todos en igual medida, no puede haber excepciones a la hora de la imposición de la ley.
- d) Igualdad entre las partes.- es decir trato igual entre los sujetos de la obligación, como son deudor y acreedor tributario, eliminando totalmente la situación de poder de la administración sobre los administrados.

Las expresiones igualdad en la ley, por la ley y entre las partes, constituyen directamente el contenido, la existencia o los fundamentos que componen la ley mientras que la igualdad ante la ley se refiere a la forma de aplicarla o interpretarla.

Los dos principios constitucionales en análisis, se encuentra interrelacionados, por cuanto como conciencia de la generalidad surge la igualdad, es decir que a todos los sujetos pasivos de manera general se les impone cargas tributarias y que del mismo modo todos los sujetos son iguales a la hora de tributar pero al decir iguales a la hora de tributar no nos referimos a igualdad en el valor que tengan que pagar como cuota tributaria, por cuanto ahí si se estaría cometiendo la mayor inequidad, ya que no es posible que paguen lo mismo: una persona de bajos recursos económicos y una persona opulenta, a lo que nos referimos es a una igualdad de derechos y obligaciones.

(Queralt, 2008, pág. 114), se refiere al principio de generalidad de la siguiente manera:

“El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido al Legislador para que cumpla con una exigencia: tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico, que sea indicativo de capacidad económica. El principio de generalidad pugna así contra la concesión de exenciones que carezcan de razón de ser. [...]”

(Pérez Royo, 2008, pág. 61), señala que:

“El principio de igualdad se opone a la discriminación en el tratamiento de situaciones que pueden considerarse iguales. Lo cual no impide que la ley establezca un trato desigual que se funde en criterios objetivos y suficientemente razonables”

De los dos conceptos anteriores se colige que, todos son iguales para el Legislador en el momento de imponer las cargas tributarias y estas son de general aplicación, sin embargo la igualdad se relativiza con la existencia de diferentes circunstancias que hacen que una persona pague más, o menos por concepto de tributos, situación que en referencia a este principio (Ferreiro Lapatza, Los principios constitucionales del orden Tributario en Estudio de Derecho Tributario constitucional e internacional, homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar , 2005, pág. 202), denomina *“la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales”*, la igualdad se cumple al momento en que una persona paga el tributo en relación a su capacidad económica, esto es quien posea mayor capacidad económica mayor va a ser su cuota tributaria. (Patiño Ledesma, 2004), refiere sobre estos dos principios:

“Se enuncian estos principios bajo el criterio que las leyes tributarias deben ser generales y abstractas que rijan impersonalmente para todos los miembros de la comunidad sin consideración a su condición o calidad, y deben abarcar en su conjunto a todos los bienes y personas previstas en la norma pertinente, ello constituye condición esencial, para evitar que las cargas tributarias tengan carácter discriminatorio”

Sin embargo de la existencia de la igualdad y generalidad, la ley establece, tratos distintos cuando se presentan ciertas circunstancias, efectivamente para garantizar el principio de igualdad y aunque parezca contradictorio al principio de generalidad, pero que atienden a fines de interés general y de política económica o social, considerándose en ese trato desigual lo siguiente:

- Es necesario que los términos de comparación sean homogéneos, estos es, que se refieran a una misma materia o a una misma circunstancia, por ejemplo el caso del pago del impuesto predial de dos personas diferentes, una posee un bien inmueble avaluado en 10.000 dólares y otra un inmueble con un avalúo de 100.000 dólares, en estos casos nos

encontramos frente a un mismo tributo, pero el valor que cada una pague va a ser diferente y en relación a los correspondientes avalúos.

- Toda diferencia o discriminación no es contraria a la Constitución ni vulnera el principio de igualdad cuando ésta se encuentra justificada racional y legalmente, por ejemplo para el cálculo del impuesto a la renta de personas naturales y personas jurídicas, aquí existe diferencia porcentual en el cobro del impuesto a cada una, en relación a las personas naturales es variable de acuerdo a los ingresos, que puede oscilar entre el 5 y un 35%, pero en el caso de personas jurídicas es un porcentaje fijo esto es del 22% .
- El trato desigual debe mantenerse dentro de los límites de proporcionalidad y evitar resultados negativos en otros sujetos pasivos, podríamos referirnos a las exención del pago de impuestos a las personas de la tercera edad, en este caso la ley prevé que este grupo vulnerable está exento directamente del pago de impuestos, mas no del pago de tasas y contribuciones especiales, que obligatoriamente deben ser cubiertos por todos los ciudadanos.

La razonabilidad está unida al principio de igualdad, ya que se han establecido tratos diferenciados a determinados grupos de sujetos pasivos, sin que con ello deje un lado el principio de igualdad, y a propósito de la imposición de intereses sustentados en el principio de igualdad con fundamento en la razonabilidad, el tratadista Argentino (Avalos Martin, 2008, pág. 32), en su obra citando la Jurisprudencia generada por la Corte Suprema de justicia de su país, señala:

“Por, otra parte, y en relación con la compensación de tributos y la forma de computar los intereses de pagos mal efectuados por el contribuyente, sostuvo la Corte: Si la recaudación de los tributos pierde su fundamento esencialmente impositivo para convertirse en un fenómeno exclusivamente financiero, generador de intereses y actualización sobre deudas existentes, ello importa una distorsión de las bases éticas del derecho recaudador”

Como se ha mencionado estos principios tienen por objeto garantizar una justa imposición tributaria y por lo tanto no pueden ser ignorados por el legislador, ni por ningún ente administrativo. Y ya en la relación existente entre estos dos principios y el recargo del 20%

establecido es el Artículo 90 del Código Orgánico Tributario, concluimos que el recargo cumple el principio de generalidad ya que es aplicado de esta manera, esto es, en todos los casos en que la Administración determine la obligación Tributaria, sin embargo al referirnos al principio de igualdad, el cual cumple de manera irregular ya que, al considerarse un trato desigual con la aplicación del recargo, este no es racional y afecta el patrimonio del sujeto pasivo.

2.6.2.5.- Principio de Capacidad Contributiva

Iniciamos el análisis de este principio con el acertado enunciado del tratadista (Leite de Campos, 2005, pág. 240), ya que es verdad los tributos se imponen en razón de la capacidad económica y no en situaciones discriminatorias, el tratadista señala: *“La capacidad contributiva está integrada por ingredientes económicos, en calidad de capacidad económica. Nadie pagará impuestos en virtud de su religión, raza, nivel de instrucción, etc., sino en relación con su capacidad económica”*.

La existencia de políticas económicas que incentiven el ahorro y la seguridad económica, garantizadas de manera dispersa en la Constitución de la República, en sus artículos 283, 284, 302 y 338, son las que configuran el principio de capacidad contributiva que constituye un principio Constitucional implícito que aunque no consta textualmente como *“capacidad contributiva”* no significa que no tenga reconocimiento en la relación tributaria, que elimina la posibilidad de que los tributos se establezcan arrebatando los valores económicos mínimos que requiere una persona para subsistir, al respeto de mínimo vital para la subsistencia de una persona (Queralt, 2008, pág. 128), cita un concepto de Martin Delgado:

“Como ha señalado Martin Delgado, la determinación de un mínimo vital constituirá un problema de justicia que dependerá de cuál sea el ideal sentido por la comunidad en cada momento histórico y adoptado por el ordenamiento jurídico. Puede abarcar desde el llamado “mínimo físico” o exención del conjunto de bienes indispensables para mantener la vida del individuo, al “mínimo social”, que comprende ya lo que se entiende indispensable para el tenor de vida del individuo, concluyendo que la dimensión de este mínimo de existencia va a depender en concreto de cómo este configurado el sistema financiero del estado y de cuales sean las actividades que se desarrollan por el mismo. Es evidente que en un estado en que las primeras necesidades de los individuos aparezcan cubiertas, por la actividad pública, es decir, por la actuación del sector público, la existencia

del mínimo de existencia tendrá menos sentido que en aquellos Estados en los que el fundamento liberal de la organización socio económica deje al libre juego de las economías individuales la cobertura de estas necesidades”

Este mínimo, que debe respetar el legislador en el momento de imposición de cargas tributarias, constituye a la persona en sí: vida, salud, integridad física, educación y en términos generales la existencia y el desarrollo personal, si esto no se respeta nos encontraríamos frente a una sociedad poco preocupada de los derechos humanos, ya que su protección debe constituir la preocupación política fundamental de cualquier sociedad, para el tratadista (Leite de Campos, 2005, pág. 235), este mínimo corresponde: *“O sea: la renta o riqueza medio que el ciudadano necesita para satisfacer sus necesidades normales en materia de salud, alimentación, vestir, cultura, educación, ocio, etc.”*

El preámbulo de la Carta Fundamental ecuatoriana 2008, la decisión de construir *“ Una sociedad que respeta, en todas sus dimensiones, la dignidad de las personas y de los colectivos”*, este precepto abarca una gama de garantías, entre estas en el ámbito tributario la existencia del mínimo vital para la subsistencia de las personas en respeto a su capacidad contributiva, si no se cumple la existencia de ese *“mínimo de bienes para la subsistencia”* se estaría menoscabando el derecho a la vida y la existencia de las personas, siendo el estado el encargado de garantizar la plena vigencia de los derechos inherentes al ser humano también le compete la creación de medidas necesarias para la protección y cumplimiento de los derechos humanos, de los ecuatorianos.

(Tarsitano, 2005, pág. 409), considera que el concepto de capacidad contributiva es *“simple, directo y así debería mantenerse”* y es el siguiente:

“Nos parece adecuado definirlo como una aptitud efectiva del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud inherente a la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, tamizados por la valoración política del legislador, son elevados al rango de categoría imponible”

La capacidad contributiva se determina a base de la capacidad económica o riqueza, misma que puede manifestarse de las siguientes formas como son la titularidad de patrimonio o bienes, percepción de rentas y adquisiciones o el consumo de productos gravados, por parte de los administrados y ha sido impuesta por la Constitución con el fin de generar una idea de justa

imposición de cargas tributarias y de una equitativa distribución de la riqueza, la capacidad contributiva, según señala la doctrina cumple tres funciones en el sistema tributario:

1. Constituye el límite a las actuaciones de Administración Tributaria, ya que no puede establecer ni cobrar tributos que no estén acordes a la situación económica de cada uno de los sujetos pasivos, pues la Constitución establece límites a la potestad tributaria, y uno de estos límites es la capacidad contributiva, (Pérez Royo, 2008, pág. 59), se refiere a este límite:

“El legislador no puede establecer tributos si no es tomando como presupuesto circunstancias que no sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria del contribuyente en función de la intensidad que en el mismo se ponga de manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Un tributo que se aplicara sobre una circunstancia que no fuera reveladora de capacidad económica sería anticonstitucional”

Este límite que se genera con la capacidad contributiva, se manifiesta en dos planos: el primero es el plano anterior o de configuración del tributo ya que surge la posibilidad de que se establezcan tributos que no obedezcan a este principio, cuando esta debe incorporar un índice de capacidad contributiva que permita el desarrollo normal del sujeto pasivo y sin atentar a su derecho a una vida digna, al respecto (Avalos Martín, 2008, pág. 35), menciona. *“Esta capacidad debe existir en el contribuyente a la hora de determinar la aplicación de cualquier clase de tributo, es decir tanto en materia de impuestos como de contribuciones y tasas”*; y, el otro plano es el posterior o de aplicación de gravámenes (multas, intereses y recargos) que también está limitado por el principio de capacidad contributiva, si bien estas se cobran cuando se verifica la condición de imposición de gravamen, y como señala el autor mencionado anteriormente, no se debe pensar en la *“no confiscatoriedad”* sino en una prohibición dirigida al legislador que garantice los derechos reconocidos en el ordenamiento jurídico, menciona que las cargas tributarias deben imponerse respetando derechos que no afecten el patrimonio e indirectamente el derecho a la propiedad, en el plano de las sanciones la capacidad contributiva a más de constituir un límite, también constituye un sistema de regulación cuantitativa de las sanciones tributarias, al respecto (Álvarez Echague, 2004, pág. 316), manifiesta:

“El principio de capacidad contributiva aparece en el campo penal tributario como un criterio de graduación de las multas, siempre que ello

implique el respeto de los límites máximos y mínimos establecidos por la legislación, pues solo de esta forma se permitirá adecuar la sanción a las condiciones económicas del infractor”

El mismo autor considera que entre los aspectos que hay que tomar en cuenta en la graduación de sanciones tributarias como la multa o el recargo y para atenuar o agravar la pena entre otros elementos se encuentra: la capacidad contributiva en relación a la actividad que desarrolla y el grado de peligrosidad que se genera con el incumplimiento de las normas tributarias.

2. Estable la base o fundamento de la tributación, y como pauta de interpretación de la misma, ya que lo que gravan los tributos es la riqueza o capacidad económica, esta función viene a considerarse como el objeto del tributo. La Constitución de la Republica sirve de fundamento para la obligación de tributar por parte de aquellos que posean capacidad contributiva y esta permanece ligada a la estructura de los impuestos ya que, en el momento de establecer la base imponible ineludiblemente se considera la capacidad contributiva, que actúa como primera justificación de los tributos, ya que si bien el hecho generador (rentas, bienes, adquisiciones o consumos) es el que determina la existencia de la obligación tributaria y que adquieren el carácter de presupuestos de imposición cuando el legislador los considera económicamente relevantes y han llegado o pasado de la base imponible fijada y que de esta forma reflejan la capacidad contributiva. Esta finalidad de la capacidad contributiva, debe cumplir con dos exigencias: la primera que determina que exista relación entre la cuota tributaria y la base imponible y que esta cuota sea parte de la riqueza y no toda esta, y la segunda es que todas las cargas impositivas sean establecidas por la ley y considerando el principio de capacidad contributiva y no simples hechos empíricos. Esta finalidad a más de servir como fundamento de los tributos también posee una función interpretativa, esto es que proporciona al Legislador entre las distintas soluciones que otorga la ley, la capacidad de aplicar la que guarde la efectividad de este principio.

3. Redistribuye la renta, esto quiere decir que la capacidad contributiva subjetivamente posee una finalidad social o también denominada extrafiscal, de modo que las rentas obtenidas de los sujetos pasivos por concepto de tributos, en medida de su capacidad contributiva están orientadas y son reinvertidas en las diversas necesidades de todos los sujetos en igual medida y sin considerar, si alguien pago más o pago menos por concepto de tributos, esta finalidad también podríamos denominarla como garante de

igualdad social. “*El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constituye un principio sustancial del sistema republicano, inherente a su naturaleza, y no existe otra manera de contribuir sino en función de la capacidad económica de las personas*” (Tarsitano, 2005, pág. 409)

Sin lugar a dudas, la capacidad contributiva es un principio autónomo pero que esta contenido y se manifiesta en los otros principios tributarios que producen efectos comunes, pero son expresiones diversas que revelan el concepto de justicia material del tributo. En lo referente a la cumplimiento de este principio en el recargo del 20%, puedo mencionar que su aplicación no respeta la capacidad económica de las personas, ya que el limite a la actuación del legislador no se cumplió en el momento de su creación, es decir no se consideró la capacidad contributiva de las personas ni tiene fundamento en ella. Tal como menciona la Constitución, “*el respeto a la dignidad de las personas*”, no se cumple, por cuanto la imposición conjunta de multas, intereses y el recargo, le generan un desgaste económico al sujeto pasivo, quien ya no podrá atender otra necesidad que tenga él o su familia.

2.6.2.6.- Principio de non bis in ídem o de no concurrencia de sanciones

El principio de “*non bis in ídem*” tiene por objetivo evitar que un sujeto sea sancionado administrativa o penalmente, dos veces por la comisión de una misma conducta y su importancia radica en la seguridad individual de cada sujeto, situación propia de un Estado de derecho. La seguridad jurídica que necesitan todos los sujetos para poder realizar sus actividades libremente y encaminar su conducta a las normas existentes en el sistema jurídico que lo rigen, hace necesario que se prohíba que se apliquen dos sanciones por un mismo hecho, ya que si esto sucede se estaría dando un exceso en la sanción, y vulnerando el principio constitucional de proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones. La Constitución de la Republica reconoce de manera explícita la vigencia de este principio en el numeral 7, literal i) del artículo 76, que señala “*Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia*”, a este principio se lo considera una derivación del “*derecho a la tutela judicial efectiva*” establecido en el Artículo 75 de la Carta Magna.

Este principio impide que se desarrollen dos o más juzgamientos sean simultáneos o sucesivos, por un mismo hecho, lo que significa que solo se evite que se aplique doble sanción, sino que también impide que esto suceda mediante un nuevo proceso judicial, por un mismo hecho. (Pacci Cárdenas & Otros, 2010, pág. 405), sostiene al respecto de este principio que: “*no se*

puede imponer sucesiva o simultáneamente una pena y una sanción administrativa por el mismo hecho en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento". Como señala el autor no puede imponerse dos sanciones por un mismo hecho, aspecto que constituye el fundamento de este principio, a esto debe sumarse la necesidad del conocimiento por parte de los sujetos de la normativa sancionadora que le será impuesta en el caso de que cometa un ilícito tributario, tal principio sería inútil si al mismo sujeto por un mismo hecho y bajo el mismo fundamento se le impone una nueva sanción, con lo que existiría una penalización desproporcionada ante una conducta antijurídica determinada, como ya se ha mencionado se vulnera el principio de "*non bis in ídem*" cuando en dos sanciones distintas (administrativas y/o penales) exista identidad de sujeto, de hecho y de fundamento aspectos que se analizan a continuación:

- Identidad de sujetos (aeadem persona).- esto significa que dos sanciones recaigan sobre una misma persona y que esta puede ser una persona natural o jurídica, independientemente si esta sanción sea en el ámbito administrativo o en el ámbito penal.
- Identidad objetiva o del hecho (aeadem res).- la sanción se configura por una misma conducta comisiva u omisiva, sin importar las posibles connotaciones legales de cada sanción, es decir que tener por objeto el mismo comportamiento atribuido a una misma persona, el tratadista (Álvarez Echague, 2004, pág. 250), cita en su obra al profesor Maier que señala:

"Dos objetos procesales son idénticos y no permiten persecuciones penales distintas simultáneamente o sucesivas, cuando la imputación consiste en la misma acción u omisión concreta aun cuando solo afirmadas hipotéticamente como ciertas, para luego adunar; tal identidad básica subsiste aunque existan entre ambas imputaciones diferencias temporales, espaciales, de modo o en el mismo objeto del hecho atribuido, que no alcancen para destruirla como afirmación de un acontecimiento unitario"

- Identidad de fundamento (eadem causa petendi).- Es decir que las pretensiones sean las mismas en las dos sanciones, considerando que para que se vulnere la ley, exista el mismo fundamento u objeto en las sanciones.

Sin embargo de lo cual y al verificarse las identidades antes mencionadas el (Código Orgánico Tributario, 2013), en el artículo 97 referente a la responsabilidad por incumplimiento establece: “*el incumplimiento de los deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributaria, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar*”. La presente disposición legal se refiere a las sanciones por el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente y como sabemos uno de estos es la declaración de impuestos, posteriormente hace referencia a la “*responsabilidad pecuniaria*” o sanción económica que es legalmente racional y proporcional como pena en caso de cometimiento de esta contravención; y finalmente menciona a “*las demás responsabilidades*”, aquí no menciona cuales son las demás responsabilidades pero se asume que estas constituyen los intereses y el recargo del 20% ya que el sujeto pasivo omite la determinación de la obligación tributaria (declaración de impuestos) y esta la realiza la administración Tributaria, quien por cierto lo hace en ejercicio de su potestad determinadora. Aquí nos encontramos frente a la concurrencia de sanciones, donde se verifica identidad de sujeto, identidad de hecho que constituye la omisión de presentación de la declaración y como consecuencia de ello, la determinación por la Administración Tributaria y la identidad de fundamento que es la de sancionar al contribuyente, carácter que le ha otorgado la Corte Nacional de Justicia de Ecuador, al recargo del 20% mediante el precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos, publicada en el Registro Oficial número 471 de 16 de junio de 2011. Como se puede verificar la aplicación conjunta de la multa y del recargo del 20% constante en el segundo inciso del artículo 90 del Código Orgánico Tributario es inconstitucional pues atenta contra el principio de “*non bis in idem*” o de no concurrencia de sanciones, garantizado por la Carta Magna Ecuatoriana. Como podemos apreciar la multa y el recargo se imponen por un mismo hecho aunque bajo los términos de dos artículos diferentes.

La doctrina considera que hay dos posibilidades para resolver este conflicto de doble sanción por una misma infracción tributaria: La primera es que se declare la inconstitucionalidad de la norma en mención por contravenir al principio de “*non bis in idem*”, y la segunda posibilidad es que se considere a una de las dos sanciones, como civil dentro del ámbito tributario. La primera es la posibilidad más razonable ya que el recargo del 20% posee carácter punitivo y hace referencia al derecho penal tributario y no al derecho civil (indemnizaciones e intereses).

2.6.2.7.- Principio de Irretroactividad.

El principio de irretroactividad constituye para (Cabanellas de Torres, 2006):

“Principio Legislativo o Jurídico, según el cual las leyes ni tiene efecto en cuanto a los hechos anteriores a su promulgación, salvo expresa disposición en contrario. En el derecho penal, la irretroactividad a favor del reo constituye el principio, a no determinarse lo contrario”

La Carta Fundamental ecuatoriana menciona este principio en el artículo 300, pues lo incluye entre los principio del régimen tributario, igualmente se lo menciona en el artículo 5 del (Código Orgánico Tributario, 2013), cuerpo legal que contiene el artículo referente al tema que nos ocupa es el 311 de que textualmente señala:

“Irretroactividad de la Ley.- Las normas tributarias punitivas, solo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves y se aplicaran aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”

Tal como menciona la disposición legal anterior y la doctrina, donde se considera que es posible la retroactividad de la ley tributaria, en casos en que las normas generen situaciones más benignas para el sujeto pasivo, casos como este son excepcionales que antepone el bien común a la seguridad jurídica, de lo que se concluye que el principio de irretroactividad no tiene carácter absoluto y estas excepciones puede verificarse en los siguientes casos:

- a) Cuando una ley posterior se dictare para arreglar una situación injusta generada por una norma anterior, y dicha situación injusta afecta el patrimonio de los contribuyentes, en este caso la nueva ley tiene efecto retroactivo desde el momento en que empezó a regir la norma que configuró el tratamiento injusto a los derechos patrimoniales del sujeto, de esto se deduce que la ley posterior reivindica los derechos vulnerados con la ley anterior.

- b) En el caso de obscuridad de una norma y si posteriormente se dictaren reglas emanadas del poder legislativo, para su interpretación, estas reglas de interpretación obligatoriamente tiene efecto retroactivo; y,
- c) Con respecto a las sanciones tributarias, estas tienen como base los fundamentos Constitucionales y el derecho penal común, que configura la irretroactividad únicamente y cuando la ley posterior es más beneficiosa, cuando establezca sanciones menos rigurosas o supriman un determinado acto como punible.

Del mismo modo el Código Civil ecuatoriano señala en su artículo 7: *“La ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo”*. Como observamos este principio está garantizado y expreso en varios cuerpos legales y con el que se asegura que los presupuestos que configuran la existencia del tributo, se hayan verificado posteriormente a la promulgación de la disposición legal y también impide que la Administración Tributaria, pueda imponer cargas tributarias por hechos realizados antes de la existencia de la ley. El código Orgánico Tributario en el artículo 11 establece que las disposiciones tributarias, entran en vigencia y obligan al contribuyente, en virtud de su promulgación, vigencia que se establece en este artículo y que es *“desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezca fechas especiales de vigencia posteriores a esta publicación”*

Como ya se mencionó las mismas disposiciones tributarias fijan la fecha de su entrada en vigencia y si no lo hacen se aplica lo señalado en la parte inicial del el artículo 11, mismo que en su inciso segundo señala que las determinaciones o liquidaciones que se refieran a períodos, mensuales o anuales entraran en vigencia desde el primer día del mes o año siguientes al de su promulgación, con esto se verifica que la las disposiciones tributarias rigen para el siguiente periodo impositivo sea mensual, semestral o anual, al de su promulgación. La tratadista (Heredia, 2006, pág. 22), manifiesta: *“La creación de normas con contenido retroactivo, no puede ser de ninguna manera utilizada para obtener beneficios fiscales en un determinado Estado sin que medie una razón forzosa para ellos, como una situación de guerra o catástrofe”*. El Objetivo principal de este principio es garantizar la seguridad jurídica, ya que toda norma tributaria debe tener definidos los límites en el tiempo y su única excepción está dada en caso de normas que prevean situaciones más favorables para los sujetos, tal como menciona del Código Orgánico Tributario. Al respecto de la retroactividad legal, la doctrina ha generado varias teorías entre estas las más representativas son:

- **Teoría de los derechos Adquiridos.-** Esta teoría considera que una vez que se configura la existencia de los derechos y se materializa a través de patrimonio o de rentas, estos derechos quedan firmes y no se puede alterar estos derechos incorporados al sujeto, con la voluntad de las partes o de terceros, ni por la existencia de una norma posterior.
- **Teoría de las expectativas de derechos.-** Según esta teoría el derecho está latente pero no se ha materializado, ni se ha realizado ninguna actividad jurídica concreta, y cualquier acto o norma que se genere antes de la materialización del derecho es válida y lógicamente producirá efectos en tal materialización.

Sin lugar a dudas la retroactividad de una norma se verifica cuando afecta a los derechos adquiridos, al respecto (Patiño Ledesma, 2004, pág. 41), considera:

“Una ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos, y contrariando el fundamento del derecho que ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, y que como tal debe subsistir con las características y consecuencias que la misma ley le atribuye”

Con mucha frecuencia se presentan conflictos con respecto a la irretroactividad de la ley tributaria, que no se originan en la falta de claridad de la norma, sino en el criterio fiscalista de la Administración Tributaria, sin lugar a dudas este conflicto ha alcanzado al recargo del 20%, incorporado a nuestro Código Orgánico Tributario por el decreto Legislativo N° 000, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre del 2007, y que se debía aplicar en todos los actos de determinación que se inicien con posterioridad al 30 de diciembre del 2007, situación que se corrobora mediante el denominado *“Examen especial a los procesos de determinación, recaudaciones y devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, IVA e Impuesto a la Renta, realizado por el Servicio de Rentas Internas”* tomando en cuenta las realizadas en el período enero 2008 al 31 de Diciembre del 2010, estudio realizado por la Dirección de Auditoría 3 de la Contraloría General del Estado, periodo 2012, estudio en el que se analiza entre otras cosas el recargo del 20%, tomando en cuenta las resoluciones del Servicio de Rentas Internas, el presente jurisprudencial existente en esta materia y las disposiciones del Código Orgánico Tributario referentes a la irretroactividad de la ley, estudio que llegó a la siguiente conclusión:

“La Administración Tributaria, como recargos del 20%, por aplicación del artículo 90 del Código Tributario reformado, tiene registrados en el sistema Nacional de Cobranzas, 136 233 205,85 USD por actas de determinación de períodos anteriores al 2008 desconociendo lo que disponían y disponen los artículos 3, 11, 311 del Código Tributario” (Contraloría General del Estado, 2012, pág. 17)

El valor de 136 233 205,85 USD, captado ilegalmente por el SRI, al que hace referencia el estudio de Contraloría, es un monto elevado y es producto de la aplicación retroactiva del recargo del 20% señalado en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario. La retroactividad por razones económicas, contradice la seguridad jurídica, pues cada contribuyente ya realiza un análisis de su situación financiera y prevé que parte de su renta estará destinada al pago de impuestos, basado en las normas tributarias vigentes, para luego destinar la parte restante de su renta en inversiones o para satisfacer necesidades personales, si se establecen normas con efecto retroactivo, la estimación presupuestaria del contribuyente se ve afectada y pierde su confianza en el sistema jurídico tributario con lo que se elimina la seguridad jurídica que debe existir en todo Estado de Derecho.

2.6.2.8.- Principio de proporcionalidad.

Este principio surge de manera expresa en el Artículo 5 del Código Orgánico Tributario, y lo menciona entre los principios del régimen tributario ecuatoriano. Mientras que la Constitución en el artículo 76 entre las garantías del debido proceso, en el numeral 6 dispone *“La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza”*. El principio de proporcionalidad en el ámbito penal, está compuesto por dos elementos que se podrían considerar en el ámbito tributario:

- 1) La exigencia que la pena sea proporcional al delito cometido.
- 2) Que la proporcionalidad se establezca de acuerdo al impacto social, es decir de acuerdo con la peligrosidad del delito.

De la exposición de estos dos elementos se resume que la proporcionalidad va más allá que solo la igualdad entre pena y delito, sino que también la proporcionalidad debe considerar el

efecto negativo que tiene el delito es decir a mayor impacto, mayor será la pena. Este principio es totalmente aplicable y vigente en el ámbito de las sanciones administrativas que se aplican en el ámbito tributario, sin embargo que el recargo del 20% posea carácter punitivo o resarcitorio, está bajo el control del principio de proporcionalidad, pues este debe ser acorde a la afectación causada a la Administración, con la conducta antijurídica del sujeto pasivo de la obligación tributaria, al respecto de la proporcionalidad (Pacci Cárdenas & Otros, 2010, pág. 306), señala:

“Por este principio se exige que la aplicación de sanciones tributarias guarde relación, con el hecho que constituye infracción punible, atendiendo a la mayor o menor gravedad de la infracción cometida”, de tal suerte que se encuentre plenamente justificada la imposición de la misma, evitando un exceso en la punición, y que más bien sea razonable y totalmente desprovisto de arbitrariedad”

Este principio al igual que otros ya estudiados, constituyen la esencia misma de un Estado de Derecho, y dentro de cuyos límites debe desenvolverse la potestad de la Administración de establecer sanciones que no atenten contra las garantías individuales de las personas, es decir la sanción en proporción a la infracción, (Álvarez Echague, 2004, pág. 275), considera que *“La necesaria proporcionalidad, que debe existir entre el hecho llevado a cabo por el sujeto, siempre teniendo en cuenta la magnitud de la afectación del bien jurídico tutelado”*. Como vemos, este principio posee relevancia en el sistema de sancionador tributario, pues hay que considerar la lesión causada hacia el sujeto activo de la obligación tributaria. Como se menciona en reiteradas ocasiones en el desarrollo del presente trabajo el recargo del 20%, es desproporcionado y no se ajusta a la normativa constitucional y tampoco existe relación entre el medio utilizado (recargo del 20%) y el fin que persigue el Estado, con respecto a la recaudación tributaria.

2.6.3.- PRONUNCIAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA CON RESPECTO AL RECARGO TRIBUTARIO

A continuación quiero hacer referencia, a dos pronunciamientos de la Justicia con respecto al recargo: la primera es una resolución de la Corte Nacional en el que se sienta el precedente jurisprudencial sobre el carácter punitivo y por ello la irretroactividad del recargo del 20%; y la otra es una sentencia emitida por la Corte Constitucional que ratifica la constitucionalidad de dicho recargo y que son analizadas:

2.6.3.1.- Resolución de la Corte Nacional de Justicia de 4 de mayo de 2011, publicada en el registro oficial n° 471 de 16 de junio de 2011.

Con esta resolución la Corte Nacional de Justicia, resolvió con criterio la creación del precedente jurisprudencial, respecto del recargo del 20%. La jurisprudencia, en sus orígenes sirvió para designar a la ciencia del derecho, pero desde mediados del siglo anterior se denominó jurisprudencia a precedentes normativos creados por fallos reiterados sobre un mismo asunto, la jurisprudencia constituye una de las fuentes formales del derecho, ya que los fallos individuales a más de tener efecto entre el actor y el demandado de ese proceso, en lo posterior este mismo fallo puede ser utilizado en situaciones similares, la jurisprudencia es producto de la ardua actividad intelectual del juez, ya que ha debido resolver sobre un punto de derecho, que presenta ausencia u obscuridad en la ley, (Ortega Jaramillo, 1995, pág. 104), señala con respecto a la jurisprudencia: “ *Es un constante esfuerzo por afinar, por adaptar mejor a la realidad las normas generales de la ley, que incorpora nuevos precedentes normativos al derecho, mejorándolo en esta forma continuamente*”. El diccionario Jurídico Elemental de (Cabanellas de Torres, 2006), nos da otra definición de jurisprudencia: “ *Conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico omitido u obscuro en los textos positivos o en otras fuentes del Derecho*”. Podemos decir que la jurisprudencia posee una fecha cierta de creación y sus autores constituyen un verdadero grupo de juristas y su origen está en las reclamaciones que presentan los particulares sobre un mismo asunto y como producto de la experiencia y de la actividad de los jueces. La importancia de la jurisprudencia en nuestro país es secundaria primando la vigencia y aplicación del derecho Legislado, ya que existen dos sistemas de normatividad jurídica como son:

- El sistema Anglosajón.- Este sistema es seguido por Inglaterra, países que fueron sus colonias y Estados Unidos de Norteamérica, en donde la jurisprudencia tiene principal importancia para la solución de conflictos y el derecho legislado es secundario, pues su aplicación se limita al ámbito de organización del Estado. En este sistema el conjunto de precedentes judiciales se denominan “common law”, que significa normas hechas por un tribunal y que tiene vigencia obligatoria para los casos posteriores. Aquí el juez no actúa a su arbitrio, pues existen procedimientos establecidos por los tribunales, este sistema jurisprudencial va actualizándose constantemente y acomodándose a la realidad cambiante con el transcurso del tiempo, a través de la actividad del juez.

- El sistema Continental.-Es el sistema que predomina en los países hispanoamericanos, y que fueron influenciados por el derecho Romano, a este sistema pertenece nuestro país, donde tiene principal vigencia el derecho legislado mientras que la jurisprudencia es supletoria a vacíos u oscuridad de la ley y solo en ese caso, pues no puede invadir el campo legal, esto es el juez no puede dejar de aplicar la ley, por ninguna razón.

La (Constitución de la República del Ecuador, 2008), ha otorgado a la Corte Nacional de Justicia, la facultad de *“desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, basados en fallos de tripe reiteración”*, disposición constante en el numeral 2 del artículo 184, pues manifiesta el procedimiento para establecer la jurisprudencia obligatoria, en donde se establece:

“Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que esta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria. La jueza o juez ponente para cada sentencia será designado mediante sorteo y deberá observar la jurisprudencia obligatoria establecida de manera precedente. Para cambiar el criterio jurisprudencial obligatorio la jueza o juez ponente se sustentará en razones jurídicas motivadas que justifiquen el cambio, y su fallo deberá ser aprobado de forma unánime por la sala”

El (Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro oficial Suplemento 544 , 2009), en el artículo 182 referente a los precedentes jurisprudenciales, posee similar contenido al artículo 185 de la Constitución con un párrafo intermedio de diferencia y que es el siguiente:

“La resolución mediante la cual se declare la existencia de un precedente jurisprudencial contendrá únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los a datos de identificación del proceso; se publicara en el Registro oficial a fin de que tenga efecto generalmente obligatorio”

Se ha revisado brevemente, aspectos importantes sobre la jurisprudencia y sobre la facultad de crear el presente jurisprudencial otorgado por la Constitución a la Corte Nacional de Justicia, es así que cumpliendo con los requisitos señalados en la Carta Magna, se dicta la resolución de 4 de mayo de 2011, que se publicó en el Registro Oficial número 471 de 16 de junio de 2011 y que tiene por fundamento tres fallos de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, reiterativos sobre el carácter sancionador e irretroactivo del recargo del 20% a la obligación tributaria cuando el sujeto activo ejerce la facultad determinadora. El precedente jurisprudencial obligatorio es el textualmente transcribo a continuación:

“El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.” (Resolución de la Corte Nacional de Justicia de 4 de mayo de 2011, publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011.)

Se agrega en la parte final el carácter general y obligatorio que tendrá la resolución que establece el precedente jurisprudencial sobre el recargo mencionado. La resolución lo que establece es el carácter sancionador al mencionar que *“procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente”*, en la relación tributaria existente entre el deudor y acreedor, no es un caso aislado el incumplimiento de las obligaciones por parte del deudor, ya que existen sujetos que comenten esta conducta antijurídica por diversas causas por ejemplo: el uso cada vez más frecuente de herramientas tecnológicas en la tributación, desconocidas para el común de los sujetos, la presión ejercida por parte de la administración Tributaria y un sin número de circunstancias que podría aducir el contribuyente, quien en ocasiones no posee una

verdadera conciencia ética en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias .A mi criterio personal, si se quiso “*disuadir al cumplimiento de la obligación por partes del contribuyente*”, estableciendo el recargo como sanción, se lo debió incorporar en la parte correspondiente, esto es en el libro IV referente al Ilícito Tributario, del Código Orgánico Tributario, y aquí mismo establecer el procedimiento de su aplicación, pues a decir del tratadista (Villegas & Otros, 2003), en su estudio del derecho penal tributario: “*Innecesario es recordar que en este orden rige también el principio de legalidad o de reserva, debiéndose dar por entendido que solo la ley formal y material puede tipificar las infracciones tributarias y sus sanciones*”.

Con respecto al ilícito tributario en cuya ley formal debería constar el recargo de 20%, que posee el carácter de sanción y esta debe ser la conciencia de una infracción tributaria sin embargo el artículo 90 del Código Orgánico Tributario no señala cual es la infracción penada con este recargo, menciona Héctor Belisario Villegas “*La infracción tributaria es la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales*”, y su naturaleza ha sido explicada con la existencia de dos teorías:

- Teoría penalista.-Según esta teoría el ilícito tributario formaría parte del derecho penal común, sin embargo no serían aplicables las normas de este derecho a las infracciones tributarias, sino en los casos en que la ley tributaria, se remita al derecho penal común, esta teoría considera que el derecho penal general es el que regula, todas las conductas antijurídicas de los sujetos, así mismo sostiene que la infracción tributaria no es diferente al delito penal común, y que existe identidad entre la infracción penal y la tributaria.
- Teoría administrativista.- Para esta teoría el ilícito tributario, conforma una parte del derecho tributario, considerándolo como un todo con diversos aspectos que regulan la de las relaciones tributarias, por ende todo lo referente a infracciones y sanciones tributarias emanan de la función Legislativa en ejercicio de la potestad tributaria, en relación a la infracción tributaria se diferencia sustancialmente del delito penal, dado el carácter de contravención de la infracción tributaria y el carácter delictual del delito penal común.

Sin lugar a dudas a la segunda teoría pertenece al régimen tributario ecuatoriano, ya que las infracciones y sanciones están tipificadas en el Código Orgánico Tributario, pues la ley tributaria es la que regula todos los aspectos de la relación tributaria, sin embargo ciertas normas del derecho penal común se aplica por excepción y es evidente que existe una gran diferencia entre los delitos penales, que por lo general atentan contra la persona y sus derechos humanos y es cometido con dolo e intencionalidad; y las infracciones tributarias con su carácter de contravenciones, que es una omisión de los deberes que tiene como contribuyente, y no atenta directamente a los derechos de las personas y en su ejecución se verifica la culpa o negligencia. Otro aspecto que llama la atención es la inclusión de la frase *“procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente”* en el texto del precedente jurisprudencial, considerando que la palabra disuadir significa hacer desistir, inducir a no realizar un acto, ante esto sabemos que la multa prevista en el artículo 323 del Código Orgánico Tributario como una pena de carácter pecuniario, que también opera como instrumento de disuasión de incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, entonces harán falta estas dos figuras jurídicas que tengan los mismos efectos (sancionador y disuasivo) , para impedir la comisión de una sola contravención tributaria, creo que no, con esto se está llegando, a lo que denomina Pacci Cárdenas como *“exceso en la punición”*. Sin lugar a dudas existen vacíos legales con respecto a la aplicación recargo tributario del 20%, situación que no se resuelve con la expedición de esta resolución que nada más menciona su carácter sancionatorio y la aplicación a partir de su vigencia, se debió realizar un verdadero estudio de la figura jurídica sentar un amplio precedente que desarrolle los vacíos legales, que existen sobre el recargo del 20%.

2.6.3.2.- Sentencia número 008-12-SIN-CC, de 10 de abril de 2012. Dictada por la Corte Constitucional, sobre la constitucionalidad del recargo tributario.

Sin lugar a dudas los principios constitucionales constituyen un conjunto de garantías que amparan al sujeto pasivo, dentro del proceso sancionador tributario y evitar la situación de desventaja del sujeto activo frente al poder de la Administración, (Álvarez Echague, 2004, pág. 46), al respecto de las Garantías Constitucionales señala: *“ese conjunto de garantías sirven al individuo para que tenga la posibilidad de imponer ciertas limitaciones al ejercicio punitivo estatal, ya que el estado muchas veces puede extralimitarse al ponerlo en práctica”*. De lo señalado por el autor se resume que en el sistema sancionador tributario los principios Constitucionales tienen plena vigencia y se los debe aplicar directamente y sin excepciones. La Constitución en el artículo 429, reconoce que la Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en materia constitucional. Con el objeto de

garantizar la armonía en el ordenamiento jurídico, y eliminar cualquier incompatibilidad existente entre las leyes y la Carta Magna, la Corte Constitucional ejerce el Control Abstracto de Constitucionalidad y la norma cargada de garantizar jurisdiccionalmente los derechos establecidos en la Constitución es (Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el Registro Oficial Suplemento 52 de 22 de octubre del año 2009), en la que se establece los recursos y procedimientos, para garantizar la vigencia y cumplimiento de las disposiciones constitucionales, en el artículo 2 de esta ley se establecen los principios de la justicia Constitucional y el numeral 1 establece: *“Principio de aplicación más favorable a los derechos.- Si hay varias normas o interpretaciones aplicables a un caso concreto, se debe elegir la que más proteja los derechos de las personas”*.

En este mismo capítulo se analizaron los principios constitucionales generales en relación al recargo del 20%, estos principios como la legalidad, generalidad e igualdad, capacidad contributiva, irretroactividad, *“non bis in ídem”* o de no concurrencia de sanciones, no confiscación y proporcionalidad, y con ello se llegó a una conclusión final, que el recargo del 20% no se apega a la mayoría de los principio antes mencionados y considerando el orden cronológico de vigencia: la figura jurídica del recargo del 20 % que fue agregado al artículo 90 del Código Orgánico Tributario por el artículo 2 del decreto Legislativo N° 00, publicado en el Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre del 2007; y, la Constitución vigente fue publicada en el Registro Oficial número 449 de 20 de Octubre del año 2008, como observamos el recargo se crea con antelación a la vigencia de la Constitución del 2008, obviamente el Legislador al incorporar la figura Jurídica del recargo del 20%, se basó en el sistema Constitucional Vigente a esa época, y al entrar en vigencia una nueva Constitución en Octubre del 2008, se generaron nuevas garantías y derechos para las personas, situación que parece aislada y sin importancia para el Legislador y para el juez que dicta esta sentencia, y es algo inesperado que la Corte Constitucional emita esta sentencia de 10 de abril del año 2012, que ratifique la constitucionalidad de este recargo del 20%, aduciendo la Corte en el análisis de la norma objeto de la acción de inconstitucionalidad lo siguiente:

“Dentro del marco constitucional se aprecia que la demanda de inconstitucionalidad en contra del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, no contraría los mandatos constitucionales. En efecto, el principio de generalidad se basa en que la norma jurídica no hace discriminación alguna; el recargo establecido en el artículo 90 cumple con este precepto, ya que su peso recae sobre todas las personas que se encuentren en igualdad de condiciones previstas en la norma jurídica, esto

es, que se aplica para todos aquellos que por omisión de su obligación tributaria han motivado a que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora. En el presente caso, no se está analizando sobre un tributo, sea este impuesto, tasa o contribuciones especiales o de mejora; se está tratando sobre la facultad de determinación que tiene la administración tributaria, sea este el Servicio de Rentas Internas, Corporación Aduanera Ecuatoriana o los Municipios. El recargo introducido en el artículo 90 del Código Tributario, tiene una naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria, que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley, y de no ser el caso, indemnizar a la administración pública por el costo en el que incurre por llevar a cabo el proceso determinativo, por el cual se establece un mayor impuesto a pagar a favor del fisco; el recargo tiene lugar cuando existe un perjuicio o retraso en un pago, es decir, tiene relación directa con la obligación adeudada. La ley se presume que es conocida por todos, por tanto el contribuyente conoce los plazos para declarar sus obligaciones tributarias; y si no lo hace, aquello le va a generar el pago de intereses y multas. Por lo tanto, no hace falta resolución previa para establecer que el infractor ha violado la ley; si el sujeto pasivo no está de acuerdo con la sanción impuesta o con la determinación con sanción, puede ejercer los recursos administrativos y judiciales que considere pertinentes.” (Sentencia dictada por la Corte Constitucional del Ecuador, N° 008-12-SIN-CC de 10 de abril de 2012, descargada de página web www.corteconstltucional.gob.ec, pág. 6 de 7)

Del presente análisis que consta en la sentencia de constitucionalidad, se desprende que en este análisis, el juez menciona el “*inciso final del artículo 90 del Código Tributario no contraría los mandatos constitucionales*” cuando en este análisis abarca solo uno de los principios constitucionales como es la generalidad y no toca el resto de los principios señalados en el artículo 300 de la Carta Magna, ya que el accionante en su demanda hace referencia a todos los principios y no solo al principio de generalidad, pues en el detalle de la demanda constante en la proceso, argumenta: “*presenta acción pública de inconstitucionalidad por el fondo, respecto del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, por considerarlo contrario a los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República*”, (Sentencia dictada por la Corte Constitucional del Ecuador, N° 008-12-SIN-CC de 10 de abril de 2012, descargada de página web www.corteconstltucional.gob.ec, pág. 1 de 7), por lo que se demuestra que la sentencia no resolvió la constitucionalidad atendiendo los aspectos, que aludía el accionante en su demanda. En el artículo 91 de la (Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el Registro Oficial Suplemento 52 de 22 de octubre del año 2009),

se establece los aspectos que debe contener la sentencia sobre la constitucionalidad de una norma, y que son en primer lugar los antecedentes procesales, la parte considerativa y finalmente la parte resolutive y para cada una de estas partes, la misma ley establece los aspectos mínimos que contendrán y la parte que nos interesa es la considerativa que deberá contener lo siguiente:

*“2. Parte considerativa, que se referirá **al menos** a los siguientes temas: a), b), c) Resolución de los problemas jurídicos que deberá tener en cuenta todos los argumentos expuestos por las partes involucradas en el proceso; y, d) síntesis explicativa, en la que se deberá descubrir de forma clara, concreta, inteligible, asequible y sintética las cuestiones de hecho y derecho planteadas y el razonamiento seguido por la Corte Constitucional para tomar la decisión que se hubiere adoptado”*

Aspecto, que como ya se dijo no se cumplió en esta sentencia. Otro enunciado que contrariamente a lo dicho en líneas anteriores, es que en el análisis se establece la naturaleza del recargo del 20% al decir: *“tiene una naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria, que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley”* ya que esta no es la pretensión ni el objetivo de la demanda de inconstitucionalidad, es decir se buscaba que se declare inconstitucional del recargo más el accionante no pedía que se establezca su naturaleza, atribución que asumió la Corte Constitucional en este proceso de inconstitucionalidad, sin embargo de lo cual es importante realizar un análisis de la naturaleza *“indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria”* que se le ha otorgado, al recargo tantas veces citado. Primeramente debemos recordar que la Administración Tributaria ejerce facultades como la determinadora, reglamentaria, sancionadora, resolutive, recaudadora, además el artículo 227 de la Constitución referente a los principios regentes de la administración pública señala *“la administración pública constituye un servicio a la colectividad”*, más la ley no habla de una Administración Tributaria que ejerza derechos, motivo por el cual no hay razón de que sea indemnizada y a modo de ver del constitucionalista (Gozaíni, 2006, pág. 280) *“si alguien reclama perjuicios debe probarlos, aunque en la actividad probatoria tenga oportunidades de requerir la colaboración de la parte contraria”*. También se le otorga el carácter de disuasiva y resarcitoria, y como ya se dijo para disuadir al contribuyente a que cumpla sus obligaciones, está la multa como pena o como instrumento de presión para que el contribuyente cumpla sus obligaciones tributarias.

2.6.4.- EFECTOS DEL RECARGO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR.

Como es sabido, todo acto jurídico, tiene consecuencias, sean estas benéficas o perjudiciales sobre quien recae dicho acto, el análisis de este capítulo, ha permitido tener un criterio con respecto al recargo del 20% establecido en el inciso 2 del artículo 90, a continuación se señalaran sus efectos o consecuencias en dos ámbitos muy importantes para el desarrollo de la sociedad como son en el ámbito jurídico y en el ámbito económico:

2.6.4.1.-Jurídico

Sin lugar a dudas toda figura jurídica, debe tener un suficiente desarrollo normativo, de modo que las reglas de su aplicación se hallen lo suficientemente claras y que no se vean perjudicados ninguno de los sujetos de esa relación, no así el recargo en análisis que no brinda certeza jurídica, pues no existe en la ley tributaria reglas para su aplicación, razón por la cual en el ámbito jurídico se dan una serie de incongruencias en cuanto a su aplicación, entre ellas las que se señalan a continuación:

- a) El sujeto pasivo, cumpliendo su deber formal de presentar su declaración dentro de los plazos y formas establecidas por la ley, consideremos que con este hecho existe la actitud de responsabilidad por parte de este sujeto, sin embargo al momento de realizar su declaración de impuestos, involuntariamente incurre en errores u omite alguna información y la presenta de esta forma, la Administración Tributaria en este caso ejerce su facultad determinadora y verifica la existencia de tales errores y procede a corregirlos, actuación de la administración que hace que se aplique el recargo del 20 % sobre las diferencias, notemos que no se considera el principio de proporcionalidad e igualdad ya que el recargo tributario no hace diferenciación, pues no considera la actitud responsable del sujeto pasivo, presentando la declaración y la omisión otro sujeto de presentar la declaración y son solamente deducciones por las actuaciones de la administración tributaria, ya que la ley no dice nada al respecto de este caso.
- b) En la aplicación del recargo se evidencia la concurrencia de sanciones, puesto que existe el presente jurisprudencial que le otorga el carácter de punitivo, sin bien es cierto el Código Orgánico Tributario establece en el artículo 314 la definición de infracciones

tributarias, seguidamente el artículo 315 define la defraudación, las contravenciones y las faltas reglamentarias, entonces la omisión del sujeto pasivo de presentar la declaración configura una infracción (defraudación, contravención o falta reglamentaria), y si el recargo como ya se mencionó posee carácter punitivo con su aplicación ya se sanciona al contribuyente, adicionalmente se impone la multa como sanción por una contravención. Con ello se verifica la concurrencia de sanciones por una misma infracción, situación que contradice el principio constitucional de no concurrencia de sanciones. Aquí se podría alegar el principio “*induvio pro reo*”, esto es que se aplique la sanción menos rigurosa y que más beneficie al contribuyente.

- c) Los errores y omisiones del contribuyente en la presentación de su declaración, podrían configurar el delito de defraudación, y si el contribuyente pago el recargo del 20% y la multa, se podría o no iniciar una instrucción fiscal por la comisión de este delito, o será que el pago del recargo evita la acción penal o de todos modos se inicia la acción penal, a pesar de haber indemnizado y resarcido el daño causado, sin lugar a dudas este es otro vacío legal que se presenta en la aplicación del recargo del 20%, pues la ley no prevé nada al respecto.

Por lo señalado en líneas anteriores, el recargo es un figura que no debería aplicarse, por su falta de armonía con las normas constitucionales y por la falta de desarrollo normativo, sin embargo existe una sentencia emitida por el máximo órgano de control Constitucional, que ratifica su constitucionalidad y por tanto su vigencia, sin embargo se debería establecer normas para su aplicación, si bien por regla general ante el cometimiento de infracciones, es posible que se establezcan circunstancias atenuantes o agravantes, y que se deberían aplicar en el cobro del recargo, analizando en qué circunstancias se generó, el Código Orgánico Tributario en el artículo 324 establece el sistema de graduación de penas señalando “*las penas relativas a los delitos se graduaran tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción*”, a continuación señalare algunas de estas circunstancias:

Circunstancias atenuantes.- Seria importante que se tome en cuenta ciertas actuaciones del contribuyente que permitan la rebaja del recargo, y atendiendo al tipo de infracción que lo genera: entre estos criterios que se podrían considerar están: la frecuencia con que el contribuyente incurrió en la misma infracción o si es la primera vez que comete la infracción; la voluntad o actitud responsable de arreglar su situación causada por el cometimiento de la

infracción, o el transcurso en el pago de la obligación tributaria liquidada, lo que actualmente sucede es que si pago de la obligación liquidada en uno, dos o tres años es porcentaje del recargo es el mismo, pues debería existir diferenciación, el porcentaje del 20% debería ser el máximo que se aplique, todo esto vinculado a la infracción de no presentar la declaración dentro de los plazos y condiciones establecidas y las Circunstancias agravantes.- Así mismo como existen circunstancias atenuantes deberían existir circunstancias agravantes, actitudes del contribuyente que hagan que se aplique el máximo del recargo esto es del 20%.

Como se ha dicho en reiteradas ocasiones, el principal efecto jurídico del recargo del 20%, es la vulneración a los principios constitucionales de los sujetos pasivos con su aplicación y la existencia de vacíos legales en el procedimiento y circunstancias de aplicación.

2.6.4.2.- Económico

El factor económico es importante en la vida de todas las personas, pues a través de este se generan condiciones de vida idóneas y de respeto a los derechos humanos, es por ello que la administración tributaria no puede absorber, la renta de las personas a través de la imposición de cargas tributarias, y es lo que sucede con la aplicación del recargo del 20%, que le causa un perjuicio económico al sujeto pasivo e indirectamente afecta su patrimonio. Ecuador, a pesar del desarrollo considerable que ha tenido en los últimos años, es un país en el que predomina la clase media y baja, no existe una adecuada redistribución de la riqueza y aún existen muchas necesidades básicas en cantones y barrios, que comparados con las grandes ciudades, se nota la abismal diferencia que existe, como si se tratara de dos países diferentes, por un lado lo lujoso de las grandes ciudades, la belleza de sus parques y calles y por otra lado la pobreza de los barrios y caseríos de las áreas rurales donde, tienen suerte si poseen agua potable, suministro eléctrico y un chaquiñán por donde caminar hacia el pueblo más cercano, a lo mejor parezca un poco exagerado, pero no, es la situación de muchos ecuatorianos niños, mujeres, mayores adultos y hombres, pero a lo mejor en ese barrio pobre surge una persona que emprende en un negocio, y como sabemos tiene que declarar y pagar impuestos, pero por su desconocimiento y falta de información de la Administración, omite esta obligación, y las consecuencias de ello son, la determinación y liquidación de la obligación por la administración tributaria, donde se incluirá la misma obligación, la multa, intereses y el recargo del 20%, esto causará un grave perjuicio económico a esta persona, que a lo mejor tendrá que cerrar su pequeño negocio, por la falta de recursos económicos para cubrir esta deuda y al mismo tiempo la subsistencia de su familia. Pareciera un caso aislado, pero ocurre y si la Administración Tributaria, no reduce estas

medidas de presión se seguirán cometiendo injusticias y exceso de sanción económica ante una infracción. La administración no debe ver a la imposición de cargas tributarias, como el único modo de financiar el gasto público, y a través del estado, generar fuentes de empleo, emprendimiento en la producción de bienes, de servicios y desarrollo turístico, pero sin tanta presión tributaria, sin asfixiar tanto a los sujetos pasivos.

2.7.- TITULO IV

DERECHO COMPARADO (RECARGO TRIBUTARIO)

El presente título tiene por objeto el análisis de sistemas tributarios de otros países, con respecto a las sanciones tributarias y verificar la existencia del denominado recargo del 20% que existe en Ecuador, y de esta forma comprender y apreciar si existe un procedimiento o condiciones para su aplicación.

2.7.1.- Colombia

El sistema tributario colombiano es similar al ecuatoriano, pues la Constitución Colombiana es la que establece la obligación de tributar y de esta forma financiar los gastos e inversiones del Estado, basado en ciertos principios constitucionales que rigen la tributación, las normas que rigen el sistema tributario son: el Estatuto Tributario Colombiano, las Ordenanzas y Acuerdos. La norma de interés a nuestro estudio es el Estatuto Tributario Colombiano, que es bastante extenso al estar integrada por casi 900 artículos, donde se establece todos los aspectos que rigen las relaciones tributarias nacionales, el estatuto establece los elementos que constituyen la obligación tributaria y estos son los sujetos, el hecho generador, la base gravable, la caución y la tarifa. Los tributos en este país se clasifican en directos e indirectos, a más de los impuestos nacionales, extranjeros, departamentales y municipales. El periodo gravable comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre de cada año, el estatuto establece el grupo de contribuyentes que están obligados a presentar sus declaraciones y el mismo estatuto establece los mecanismos que empleara el gobierno para estimular el cumplimiento de las obligaciones tributarias así como, la existencia de la fiscalización que de modo general se lo denomina Beneficio de Auditoria, por parte de la Administración hacia los contribuyentes, esta facultad se asimila a la potestad determinadora y verificadora del Ecuador, pero mediante el empleo de herramientas tecnológicas, al respecto *el (Estatuto Tributario Colombiano de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales descargado de <http://afinsas.com/app/vt/consultas/ESTATUTO%20TRIBUTARIO.pdf>), en el artículo 689 señala:*

“Facultad para establecer beneficio de auditoría. Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el Gobierno Nacional señalará, mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes en virtud de los cuales se garantice a los contribuyentes que incrementen su tributación, que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador”

Es sistema tributario colombiano prevé dos tipos de sanciones, en cuanto a la declaración y pago de tributos:

- **Los intereses moratorios.-** Constituyen una de las sanciones, por el retraso en el pago de impuestos, esta disposición está contenida en el artículo 634 del estatuto, que textualmente dice:

“Artículo 634. Sanción por mora en el pago de impuestos, anticipos o retenciones.- Los contribuyentes o responsables de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, incluidos los agentes de retención, que no cancelen oportunamente los impuestos, anticipos y retenciones a su cargo, deberán liquidar y pagar intereses moratorios, por cada día calendario de retardo en el pago”

Esta sanción, como la establece el estatuto, corresponde a los intereses que se generan por el pago impuntual de la deuda tributaria sea por impuestos, anticipos o retenciones, estos intereses se calculan de acuerdo a la disposición, del artículo 635 del mismo cuerpo legal que establece “Para efectos tributarios [...], la tasa de interés moratorio será la tasa equivalente a la tasa efectiva de usura certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia para el respectivo mes de mora”

- Sanciones relacionadas con las declaraciones tributarias.- este tipo de sanciones son las aplicadas cuando el contribuyente no presenta su declaración o en su defecto lo hace fuera de los plazos establecidos

Si el contribuyente no presente su declaración, existe un requerimiento a modo de notificación, por partes de la Administración, que se establece en el artículo 715 que señala:

“Artículo 715. Emplazamiento previo por no declarar.- Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad por declarar con posterioridad al emplazamiento” (Estatuto Tributario Colombiano de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales descargado de <http://afinsas.com/app/vt/consultas/ESTATUTO%20TRIBUTARIO.pdf>)

Al respecto de “*emplazamiento*” (Cabanellas de Torres, 2006), lo define como: “*El requerimiento o convocatoria que se hace a una persona por orden de un juez, para que comparezca en el tribunal dentro del término que se le designe, con el objeto de poder defenderse de los cargos que se le hacen [...]*”, como señala la disposición legal existe esta convocatoria o aviso al contribuyente otorgándole el plazo de un mes para que presente su declaración, si no lo hace en ese plazo, existe una multa denominada “*sanción por extemporaneidad*”, contenida en el artículo 642, que establece:

“Artículo 642 Extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento.- El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente su declaración con posterioridad al aplazamiento, deberá liquidar y pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al 10% del total del impuesto a cargo o retención, objeto de la declaración tributaria sin exceder del doscientos por ciento (200%) , del impuesto o retención , según el caso”

(Estatuto Tributario Colombiano de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales descargado de <http://afinsas.com/app/vt/consultas/ESTATUTO%20TRIBUTARIO.pdf>)

En el inciso segundo de este artículo, se establecen los porcentajes de la sanción por extemporaneidad que se aplican cuando en la declaración realizada por el contribuyente, no existe cuota tributaria por pagar y finalmente señala que esta sanción se aplicará independientemente de los intereses moratorios. Esto con respecto a la declaración después del aplazamiento, sin embargo el contribuyente puede no declarar el impuesto entonces, se aplicara la denominada “sanción por no declarar”, que varía porcentualmente según el tipo de tributo no declarado, el artículo 643 del Estatuto establece:

“Artículo 643. Sanción por no declarar. La sanción por no declarar será equivalente:

En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, el 20% del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento.

En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento.

En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento

4. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, la sanción por no declarar será equivalente a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.”

(Estatuto Tributario Colombiano de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales descargado de <http://afinsas.com/app/vt/consultas/ESTATUTO%20TRIBUTARIO.pdf>)

Este artículo adicionalmente establece, que si el deudor de la obligación tributaria, presenta su declaración dentro del término, que tiene para impugnar la resolución que establece esta sanción, esta se reducirá en un 10% del valor de la sanción inicialmente interpuesta, y no podrá ser inferior al valor de la sanción que se interpone por extemporaneidad establecido en el artículo 642 del mismo cuerpo legal. El estatuto tributario Colombiano establece entre las sanciones, dos que tiene similitud con el recargo ecuatoriano la primera es la sanción en el caso de correcciones aritméticas realizadas por la administración y es la contenida en el siguiente artículo:

“Artículo 646. Sanción por corrección aritmética.- Cuando la Administración de Impuestos efectúe una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un menor saldo a su favor para compensar o devolver, se aplicará una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado, según el caso, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar. La sanción de que trata el presente artículo, se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos de la liquidación de corrección, renuncia al mismo y cancela el mayor valor de la liquidación de corrección, junto con la sanción reducida..”

(Estatuto Tributario Colombiano de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales descargado de <http://afinsas.com/app/vt/consultas/ESTATUTO%20TRIBUTARIO.pdf>)

La otra sanción es la denominada “*por inexactitud*” constante en el artículo siguiente:

“Artículo 647. Sanción por inexactitud.- Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior [...]. En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar. La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713”

(Estatuto Tributario Colombiano de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales descargado de <http://afinsas.com/app/vt/consultas/ESTATUTO%20TRIBUTARIO.pdf>)

Se ha revisado brevemente la legislación colombiana en lo que respecta al sistema de sanciones, mismo que está compuesto en primer lugar por los “*intereses moratorios*”, estos constituyen lo que en el Ecuador son los intereses establecidos en el artículo 21 del Código Orgánico Tributario y que se aplican por el retraso en el pago de la cuota tributaria; en segundo lugar están las sanciones por presentar la declaración fuera de plazo y la sanción por no presentar la declaración, que tienen similitud con la multa establecida entre las penas aplicables del artículo 323, del código Orgánico Tributario y finalmente, las dos sanciones: por corrección aritmética y por inexactitudes, que son más gravosas que el recargo ecuatoriano, y no poseen su mismo carácter, ya que estas están tipificadas como sanciones, en el cuerpo legal que rige el sistema tributario colombiano y que se los aplica individualmente, sean unos u otros, mientras que el recargo del 20%, se lo aplica según lo determinando en el Artículo 90 del Código Tributario Ecuatoriano.

2.7.2.- Venezuela

El SENIAT es el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria, que es el organismo del Estado central Venezolano, encargado de la administración tributaria en este país, la Asamblea Nacional, ejerce el poder legislativo del país y ello implica el ámbito tributario, facultad conferida por la Constitución de este país en el artículo 187, que también otorga la potestad tributaria, al poder ejecutivo, y a través de la ley la competencia tributaria esta otorgada a los órganos y entes del poder público nacional, estatal y municipal cuya competencia es recaudar y administrar los tributos conferidos a cada uno de estos entes. El poder tributario se halla distribuido a 3 niveles de organización que son:

1. Poder Público Nacional.- Establecido en el artículo 156 numeral 12 de la Constitución Venezolana, es el encargado de la creación, organización, recaudación, administración y control de ciertos impuestos, vigentes a nivel nacional como a la renta secesiones, donaciones, de producción o de capital, de consumos y los demás impuestos que no estén atribuidos a los otros dos poderes tributarios.

2. Poder Estatal.-Venezuela, está integrada por estados, a quienes la Constitución otorga este poder en los artículos 164 numeral 4 y 167 numerales 2 y 5 a través de la organización, recaudación, control y administración de tributos propios, conferidos a través de leyes nacionales o estatales como la administración de los ramos de papel sellado, timbres y estampillas, las tasas, multas y sanciones inherentes a los estados.
3. Poder de los Municipios.- Otro nivel de organización territorial de Venezuela son los municipios, facultados por el artículo 179 numerales 2 y 3 están encargados de recaudar y administrar tasas sobre bienes o servicios o provenientes de actividades económicas de producción, sobre predios urbanos, sobre vehículos y actividades realizadas en estos.

Las disposiciones del Código Orgánico Tributario, son aplicadas en forma principal a los Tributos Nacionales y aduaneros y de forma supletoria a los tributos estatales y municipales. El sistema tributario venezolano está regido por principios Constitucionales como son: Legalidad Tributaria consagrado en el artículo 317 de la Constitución y desarrollado en los artículos 2, 3 y 4 del Código Orgánico tributario Venezolano, igualdad y generalidad tributarias, capacidad contributiva, no retroactividad de la ley, no confiscatoriedad y progresividad.

En lo referente al ilícito tributario, que se encuentra tipificado en el Título III del (*Código Orgánico Tributario de la República de Venezuela, descargado de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf*), al respecto el Artículo 80 establece que *“constituye ilícito tributario toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Los ilícitos tributarios se clasifican en: 1. Ilícitos formales. 2. Ilícitos relativos a las especies fiscales y gravadas. 3. Ilícitos materiales; 4. Ilícito sancionado con pena restrictiva de libertad”*, el artículo 94, establece las penas aplicables.

En lo referente a la declaración de impuestos cuyas infracciones constituyen ilícitos formales, las señaladas en el artículo:

“Artículo 103. Constituyen ilícitos formales relacionados con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones:

1. No presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos, exigidas por las normas respectivas.

2. No presentar otras declaraciones o comunicaciones.

3. Presentar las declaraciones que contengan la determinación de los tributos en forma incompleta o fuera de plazo.

4. Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o fuera de plazo.

5. Presentar más de una declaración sustitutiva, o la primera declaración sustitutiva con posterioridad al plazo establecido en la norma respectiva.

6. Presentar las declaraciones en formularios, medios, formatos o lugares, no autorizados por la Administración Tributaria.

7. No presentar o presentar con retardo la declaración informativa de las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Quien incurra en cualquiera de los ilícitos descritos en los numerales 1 y 2 será sancionado con multa de diez unidades tributarias (10 U.T.), la cual se incrementará en diez unidades tributarias (10 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de cincuenta unidades tributarias (50 U.T.).

Quien incurra en cualesquiera de los ilícitos descritos en los numerales 3, 4, 5 y 6 será sancionado con multa de cinco unidades tributarias (5 U.T.), la cual se incrementará en cinco unidades tributarias (5 U.T.) por cada nueva infracción hasta un máximo de veinticinco unidades tributarias (25 U.T.).

Quien no presente la declaración prevista en el numeral 7 será sancionado con multa de mil a dos mil unidades tributarias (1000 U.T. a 2000 U.T.). Quien la presente con retardo será sancionado con multa de doscientas cincuenta a setecientos cincuenta unidades tributarias

(250 U.T. a 750 U.T.)” (Código Orgánico Tributario de la República de Venezuela, descargado de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf)

Estas infracciones y sanciones respectivamente, se aplican con respecto a los ilícitos referente a la presentación de declaraciones tributarias, es decir las conductas infractoras con respecto a la

obligación de presentar la declaración. A más de las multas, existen los intereses moratorios señalados en el artículo 66 del Código:

“La falta de pago de la obligación tributaria dentro del plazo establecido para ello, hace surgir, de pleno derecho y sin necesidad de requerimiento previo de la Administración Tributaria, la obligación de pagar intereses moratorios desde el vencimiento del plazo establecido para la autoliquidación y pago del tributo hasta la extinción total de la deuda, equivalentes a la tasa máxima activa bancaria incrementada en veinte por ciento (20 %), aplicable, respectivamente, por cada uno de los períodos en que dichas tasas estuvieron vigentes. A los efectos indicados, la tasa será la máxima activa bancaria fijada por el Banco Central de Venezuela para el mes calendario inmediato anterior. La Administración Tributaria deberá publicar dicha tasa dentro de los diez (10) días continuos anteriores al inicio del mes. De no efectuar la publicación en el lapso aquí previsto se aplicará la última tasa máxima activa bancaria que hubiera publicado la Administración”

(Código Orgánico Tributario de la República de Venezuela, descargado de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf)

Existe la facultad de determinación, fiscalización y verificación, de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo de la obligación tributarias y se efectúan en ejercicio de la facultad conferida a la administración Tributaria por el artículo 121 numeral 2: *“Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo”*, refiriéndonos a la declaración tributaria, esta constituye una obligación del contribuyente, sin embargo la administración determina la obligación tributaria cuando el contribuyente la omite, pero recae sobre este la sanción establecida en el artículo 103 del Código Orgánico Tributario, en relación a la fiscalización y verificación de la declaraciones presentadas por los sujetos, son realizadas por la administración, según lo determina el artículo 172. *“La Administración Tributaria podrá verificar las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables a los fines de realizar los ajustes respectivos y liquidar las diferencias a que hubiere lugar”*, mismas que se efectuaran en base a la información declarada por el contribuyente, sin embargo la administración puede obtener información por medios automatizados sobre la veracidad de las información proporcionada, con la verificación se pueden establecer diferencias en la declaración al respecto el Código Orgánico establece en el artículo 175:

“En los casos en que la Administración Tributaria, al momento de las verificaciones practicadas a las declaraciones, constate diferencias en los tributos autoliquidados o en las cantidades pagadas a cuenta de tributo, realizará los ajustes respectivos mediante Resolución que se notificará conforme a las normas previstas en este Código. En dicha Resolución se calculará y ordenará la liquidación de los tributos resultantes de los ajustes, o las diferencias de las cantidades pagadas a cuenta de tributos, con sus intereses moratorios y se impondrá sanción equivalente al diez por ciento (10%) del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos y las sanciones que correspondan por la comisión de ilícitos formales.

Parágrafo Único: Las cantidades liquidadas por concepto de intereses moratorios se calcularán sin perjuicio de las diferencias que resulten al efectuarse el pago del tributo o cantidad a cuenta de tributos omitidos.” (Código Orgánico Tributario de la República de Venezuela, descargado de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf)

En primer lugar, observamos que el Código Orgánico Tributario Venezolano, al establecer la infracción tributaria determina la sanción respectiva, con esto cumple el principio de legalidad y tipicidad, en lo referente al recargo del 20% establecido en el artículo 90 del Código Tributario ecuatoriano, la legislación tributaria venezolana, no prevé esta figura jurídica, ya que en caso de omisión de la declaración, existe la sanción determinada, y de igual forma en el establecimiento de diferencias en la verificación, existe la sanción determinada y en cuanto a los intereses moratorios son establecidas de conformidad con la ley, es decir en base a lo que establece El Banco Central de Venezuela.

2.7.3.- Perú

La Constitución, es el fundamento del sistema tributario peruano, constituido por un conjunto de impuestos, tasas y contribuciones y organizado en dos niveles: el nacional o del gobierno central, a través de dos entes como son la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, administradora de los tributos internos y de la Superintendencia Nacional de Aduanas, que administra los tributos arancelarios, según lo determinan los artículos 51 y 52 del Código Tributario; y a nivel local, es decir de Gobiernos Locales, que son los encargados de administrar las tasa y contribuciones municipales. La determinación de la obligación tributaria, puede iniciar por acto o declaración del deudor tributario, constituyendo esta una obligación del

deudor, establecida en el literal a, numeral 4 del artículo 87; o por la Administración tributaria sobre base cierta o sobre base presunta ya sea por iniciativa propia o por denuncias de terceros, con respecto a la realización de hecho generador, el artículo 61 del Código Orgánico Tributario establece la facultad de fiscalización o verificación de las declaraciones presentadas por los deudores tributarios, aquí se señala que esta facultad la realiza la administración en forma discrecional, facultad que incluye: “*la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios*”, para tal objetivo este mismo artículo, confiere a la administración una serie de facultades. Una vez que la administración ha verificado la declaración, emite una resolución, señalada en el artículo 75:

“Artículo 75º.- Resultados de la fiscalización o verificación.- Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso. No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique. En estos casos, dentro del plazo que la Administración establezca en dicha comunicación, el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración las considere, de ser el caso.” (Código Tributario peruano descargado de <http://www.monografias.com/trabajos25/codigo-tributario-peru/codigo-tributario-peru.shtml>)

En el artículo precedente, notamos que la facultad de verificación es discrecional, y no posee una sanción específica, en el caso de que producto de esta verificación se establezcan diferencias, lo que si prevé la ley son las sanciones relativas a las infracciones por presentación de la declaración que se analizan más adelante. Ante el incumplimiento de pago de tributos dentro de los plazos establecidos, al igual que la ecuatoriana, la legislación peruana prevé intereses moratorios en el artículo 33, que señala:

“El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29, devengara un interés equivalente a la Tasa de interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la

tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN), que publique la Superintendencia de Bancos y seguros el último día hábil del mes anterior. Tratándose de deudas en moneda extranjera, la TIM no podrá exceder de un dozavo del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa cativa anual para las operaciones en moneda extranjera (TAMEX), que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior”

(Código Tributario peruano descargado de <http://www.monografias.com/trabajos25/codigo-tributario-peru/codigo-tributario-peru.shtml>)

La administración Tributaria, posee la facultad discrecional de determinar y sancionar administrativamente a quienes infrinjan la ley tributaria, y lo hace conforme el artículo 165 que señala:

“Determinación de la infracción, tipos de sanciones y agentes de fiscalización.- *La infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimientos u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos. En el control del cumplimiento de las obligación tributarias administrativas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria- SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores, de acuerdo a los que se establezca mediante decreto supremo”* (Código Tributario peruano descargado de <http://www.monografias.com/trabajos25/codigo-tributario-peru/codigo-tributario-peru.shtml>)

Las sanciones mencionadas en el artículo anterior, son generales que se pueden aplicar, según el tipo de infracción cometida, el artículo 172 menciona los tipos de infracciones, entre ellas la señalada en el numeral 4 se refiere a la infracción por incumplimiento de la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones, el artículo 176 establece las infracciones con respecto a la obligación de presentar declaraciones y que son las siguientes:

“1.- No presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos

2.- No presentar otras declaraciones o comunicaciones dentro de los plazos establecidos

3.- Presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria en forma incompleta

4.- Presentar otras declaraciones o comunicaciones en forma incompleta o no conformes con la realidad

5.- Presentar más de una declaración rectificatorias relativa al mismo tributo o periodo,

6.-Presentar las declaraciones, incluyendo las declaraciones rectificatorias, sin tener en cuenta la forma, lugares u otras condiciones que establezca la Administración Tributaria”

(Código Tributario peruano descargado de <http://www.monografias.com/trabajos25/codigo-tributario-peru/codigo-tributario-peru.shtml>)

Cada una de las infracciones, detalladas, son las que se cometen en lo tocante a las declaraciones de impuestos por los deudores tributarios, sin lugar a dudas que el cometimiento de cada una de estas infracciones acarrea una sanción pecuniaria o multa. Otra sanción, por presentación de datos falsos en las declaraciones tributarias, que establece el código tributario en el artículo 178 numeral 2:

“Infracciones Relacionada con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.- Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias: 2.- Declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias con el fin de obtener indebidamente notas de crédito Negociables u otros valores similares o que impliquen un aumento indebido de saldos o créditos a favor del deudor tributario ” (Código Tributario peruano descargado de <http://www.monografias.com/trabajos25/codigo-tributario-peru/codigo-tributario-peru.shtml>)

Esta infracción es sancionada con el 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente; o 100% del monto devuelto indebidamente de haber obtenido la devolución.

Como se ha podido apreciar, el código tributario peruano, establece las infracciones y la respectiva sanción, para cada una de estas, más no contempla esta legislación la figura del recargo, siendo discrecional facultad verificadora o fiscalizadora y siendo los gastos por la fiscalización o verificación, asumidos por la administración Tributaria; pero si se establece una sanción en el caso de que se presenten declaraciones con datos o valores falsos.

2.7.4.- Bolivia

El sistema tributario, tiene por objeto la recaudación de tributos para de esta manera financiar el gasto público, la Superintendencia Tributaria fue creada en el 2003 por la ley N° 24121789, como el órgano de Administración Tributaria, como parte del Poder Ejecutivo y con competencia en todo el territorio Boliviano, el sistema tributario está regido por los principios constitucionales, que entre otros principios consagra la igualdad de contribuir de todos los sujetos nacionales o extranjeros y se rige de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código Tributario Boliviano, que establece entre otras cosas, los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos y terceros responsables, en lo que respecta a derechos se evidencia un alto grado de respecto a los derechos de los sujetos pasivos, ya que se establecen una serie de garantías en su favor, como por ejemplo: a ser informado, a una adecuada atención por parte de la administración tributaria, la reserva y confidencialidad, a ser tratado con el debido respeto, al debido proceso, a ser informado, a ser oído y juzgado con respeto a la Constitución, entre otros establecidos en el artículo 68 del Código Tributario Boliviano, otro aspecto que establece es el señalado en el artículo 69:

*“presunción a favor del sujeto pasivo.- En aplicación al principio de buena fe y transparencia, se presume que el sujeto pasivo y los terceros responsables han cumplido sus obligaciones materiales y formales, hasta que en debido proceso de determinación, de prejudicialidad o jurisdiccional, la administración tributaria pruebe lo contrario, conforme a los procedimientos establecidos en este Código, Leyes y Disposiciones Reglamentarias”
(Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General)*

Este artículo hace referencia, al principio de buena fe y transparencia a favor del sujeto pasivo, también se podría decir que este artículo, hace referencia al principio de presunción de inocencia, muy importante ya que protege, los derechos inherentes al ser humano, esa confianza y trato respetuoso hacia el sujeto pasivo, eliminando los excesos por parte de la Administración, podría hacer que el sujeto pasivo cumpla puntual y voluntariamente sus obligaciones tributarias. En lo referente a la determinación de la deuda tributaria, el texto del artículo 93, es similar a la disposición con respecto a la determinación de la obligación tributaria en el Ecuador:

“Formas de determinación: la determinación de la deuda tributaria se realizará:

1.- Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas, en las que se determina la deuda tributaria,

2.-Por la administración tributaria, de oficio en ejercicio de las facultades otorgadas por ley,

3.-Mixta, cuando el sujeto pasivo o tercero responsable aporte los datos en mérito a los cuales la Administración Tributaria fija el importe a pagar. La determinación practicada por la administración Tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados” (Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General)

La administración tributaria ejerce su facultad determinadora, a través del control verificación e investigación sobre las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos, facultad conferida por los artículos 95 y 100 del Código Tributario, en el que no existe ninguna disposición con respecto a multas o recargos por el ejercicio de esta facultad. El ilícito tributario, se encuentra tipificado a partir del artículo 148 del citado cuerpo legal, otro aspecto que prevé este sistema tributario es la reducción en las sanciones establecido en el artículo 156 que dispone:

“Las sanciones pecuniarias establecidas en este Código para los ilícitos tributarios, con excepción de los ilícitos de contrabando se reducirán conforme a los siguientes criterios:

1.-El pago de la deuda tributaria después de iniciada la fiscalización o efectuada cualquier notificación inicial o requerimiento de la Administración Tributaria y antes de la notificación con la Resolución Determinativa o Sancionatoria determinara la reducción de la sanción aplicable en el ochenta (80%) por ciento.

2.-El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución Determinativa o sancionatoria a antes de la presentación del recurso a la Superintendencia Tributaria Regional, determinara la reducción de la sanción en un sesenta (60) por ciento”

3.- El pago de la deuda tributaria efectuado después de notificada la Resolución de la superintendencia Tributaria Regional y antes de la presentación del recurso a la Superintendencia tributaria Nacional, determinara la reducción de la sanción en el cuarenta (40) por ciento” (Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General)

Sin lugar a dudas este sistema tributario, es bastante garantista de derechos otro artículo que establece una situación de exoneración o perdón de las multas es el siguiente:

“Artículo 157° (Arrepentimiento Eficaz). Cuando el sujeto pasivo o tercero responsable pague la totalidad de la deuda tributaria antes de cualquier actuación de la Administración Tributaria, quedará automáticamente extinguida la sanción pecuniaria por el ilícito tributario. Salvando aquellas provenientes de la falta de presentación de Declaraciones Juradas. En el caso de delito de Contrabando, se extingue la sanción pecuniaria cuando antes del comiso se entregue voluntariamente a la Administración Tributaria la mercancía ilegalmente introducida al país. En ambos casos se extingue la acción penal.” (Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General)

En lo referente a las sanciones, el código tributario prevé las establecidas en el siguiente artículo:

“Artículo 161°. (Clases de Sanciones). Cada conducta contraventora será sancionada de manera independiente, según corresponda con:

1. *Multa;*
2. *Clausura;*
3. *Pérdida de concesiones, privilegios y prerrogativas tributarias;*
4. *Prohibición de suscribir contratos con el Estado por el término de tres (3) meses a cinco (5) años. Esta sanción será comunicada a la Contraloría General de la República y a los Poderes del Estado que adquieran bienes y contraten servicios, para su efectiva aplicación bajo responsabilidad funcionaria;*
5. *Comiso definitivo de las mercancías a favor del Estado;*
6. *Suspensión temporal de actividades.” (Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General)*

Entre los deberes formales se encuentra, la obligación de presentar la declaración de impuestos y la sanción por no declarar es la establecida en el siguiente artículo:

“Artículo 162° (Incumplimiento de Deberes Formales). I. El que de cualquier manera incumpla los deberes formales establecidos en el presente Código, disposiciones legales tributarias y demás disposiciones normativas reglamentarias, será sancionado con una multa que irá desde cincuenta Unidades de Fomento de la Vivienda (50.- UFV's) a cinco mil Unidades de Fomento de la Vivienda (5.000 UFV's). La sanción para cada una de las conductas contraventoras se establecerá en esos límites mediante norma reglamentaria.

II. Darán lugar a la aplicación de sanciones en forma directa, prescindiendo del procedimiento sancionatorio previsto por este Código las siguientes contravenciones: 1) La falta de presentación de declaraciones juradas dentro de los plazos fijados por la Administración Tributaria; 2) La no emisión de factura, nota fiscal o documento equivalente verificada en operativos de control tributario; y, 3) Las contravenciones aduaneras previstas con sanción especial” (Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General)

Esta multa constituye, la pena pecuniaria equivalente a la multa en Ecuador, y que se cobrará se omite de declaración de impuestos, también existe la multa por no ingreso de los impuestos dentro del plazo establecido, esta sanción es la establecida en el artículo 165:

“Omisión de pago.- El que por acción u omisión no pague o pague menos de la deuda tributaria, no efectúe las retenciones a que está obligado u obtenga indebidamente beneficios y valores fiscales, será sancionado con el ciento (100%) del monto calculado para de la deuda tributaria” (Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General)

La legislación boliviana tributaria, es muy clara, con respecto a las sanciones, y muy respetuosa de los de los principios constitucionales, no se evidencia la presencia del recargo en esta legislación, ya las sanciones están tipificadas para cada infracción, incurrida por el sujeto pasivo, ya que esta legislación a más de enumerar las penas aplicable en general, describe la sanción para cada, acto ilícito. Y general ninguna de las legislaciones tributarias, de los países analizados como Colombia, Perú, Venezuela y Bolivia, prevé el recargo ecuatoriano, a pesar de encontrarse en América del Sur y encontrarse en situaciones similares a la ecuatoriana, sin embargo España, utiliza los recargos como sanciones y como instrumentos de financiación de las Denominadas Comunidades Autónomas.

2.7.5.- España

En este país, para evitar la omisión en el pago de las obligaciones tributarias, el legislador ha creado una serie de medidas que acompañen a los tributos y que de alguna manera indemnizar, resarcir o castigar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, la ley general constituye el eje del sistema tributario español, ya que recoge los principios y procedimientos, que regulan las relaciones tributarias, desde su aprobación en 1963, se ha ido modificando, de acuerdo a la evolución de la sociedad y debe adecuarse a las reglas de distribución de competencias de La Constitución Española, misma que establece que el estado es el ente encargado de la gestión tributaria y no solo como ente recaudador sino también como la regulación del marco general de todo el sistema tributario. Ley general tributaria, establece las obligaciones de los sujetos pasivos y entre estas, las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta se asumen las denominaciones de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dentro de la cual se evidencia la existencia de obligaciones accesorias establecida en el artículo 25 que establece:

“Artículo 25. Obligaciones tributarias accesorias:

1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley.

2. Las sanciones tributarias no tienen la consideración de obligaciones accesorias”.

(Ley General Tributaria Española, descargada de <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>)

- **El interés de mora.-** En cuanto al interés de demora, la ley establece las regulaciones para su aplicación, este se genera a consecuencia del pago de las obligaciones tributarias o presentación de liquidaciones o declaraciones fuera de los plazos señalados en la ley para cada tributo, la exigencia de este interés no requiere aviso o retraso culpable del obligado, el artículo 26 establece las circunstancias en que se genera este interés y son las siguientes:

“a) Cuando finalice el plazo establecido para el pago en período voluntario de una deuda resultante de una liquidación practicada por la Administración o del importe de una sanción, sin que el ingreso se hubiera efectuado.

b) Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente, salvo lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 27 de esta ley relativo a la presentación de declaraciones extemporáneas sin requerimiento previo.

c) Cuando se suspenda la ejecución del acto, salvo en el supuesto de recursos y reclamaciones contra sanciones durante el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.

d) Cuando se inicie el período ejecutivo, salvo lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 28 de esta ley respecto a los intereses de demora cuando sea exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido.

e) Cuando se reciba una petición de cobro de deudas de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales conforme a la normativa sobre asistencia mutua, salvo que dicha normativa establezca otra cosa.

f) Cuando el obligado tributario haya obtenido una devolución improcedente.”

(Ley General Tributaria Española, descargada de <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>)

Este interés se calculará en base a los tributos no pagados o no declarados, se generará por todo el tiempo de retraso y será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que deba pagar o declarar el sujeto pasivo.

- **Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.-** Esta obligación accesoria se genera por la declaración, fuera del plazo establecido, sin requerimiento previo de la administración tributaria, requerimiento previo es según señala el artículo 27 “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria”, este mismo artículo establece, las condiciones de aplicación:

“Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado se procede a establecer una completa regulación, destacando como principal novedad la no exigencia de interés de demora desde que la Administración incumpla alguno de los plazos establecidos en la propia ley para dictar resolución por causa imputable a la misma, salvo que se trate de expedientes de aplazamiento o de recursos o reclamaciones en los que no se haya acordado la suspensión.” (Ley General Tributaria Española, descargada de <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>)

Sin lugar a dudas esta es la figura jurídica, equivalente al recargo del 20% establecido en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario ecuatoriano, sin embargo en la legislación española este recargo varía de acuerdo al tiempo transcurrido, desde la fecha establecida como plazo para presentar la declaración y la fecha de presentación, situación que no ocurre en el Ecuador y que tampoco la ley prevé nada al respecto.

- **Recargo del periodo ejecutivo.-** este recargo se configura cuando no se paga la obligación dentro de los plazos establecidos para el efecto, el periodo ejecutivo inicia el día siguiente del vencimiento del plazo para pagar el tributo, el recargo es de tres tipos, mismos que son incompatibles entre sí y que de acuerdo al artículo 28 numerales 2, 3, 4 y 5 de la ley son:

“2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas.

4. El recargo de apremio ordinario será del 20 por ciento y será aplicable cuando no concurran las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este artículo.

5. El recargo de apremio ordinario es compatible con los intereses de demora. Cuando resulte exigible el recargo ejecutivo o el recargo de apremio reducido no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo.”

(Ley General Tributaria Española, descargada de <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>)

Con respecto las sanciones el artículo 185 de la Ley General Tributaria, establece que las contravenciones tributarias se sancionaran mediante sanciones pecuniarias, mismas que pueden constituir multa fija o proporcional, de acuerdo a circunstancias atenuantes o agravantes y en ciertos casos la aplicación de sanciones no pecuniarias. El artículo 188 dispone las condiciones para la existencia de reducción de sanciones pecuniarias. Las sanciones por contravenciones tributaria, se las puede aplicar conjuntamente, con el interés de demora y los recargos del periodo ejecutivo. Sin lugar a dudas, se puede afirmar que el recargo tributario contemplado en el artículo 90, del Código Orgánico Tributario ecuatoriano, sigue los lineamientos del recargo por declaración extemporáneas español, la diferencia radica en que aquí el este recargo se encuentra reglado y se han establecidos lineamientos de aplicación. A lo mejor el legislador ecuatoriano, tomo como referencia el recargo español para establecerlo en la Legislación ecuatoriana, sin embargo Ecuador y España son dos países diferentes en cuanto al desarrollo económico.

CAPITULO III

METODOLOGÍA

3.1.- DETERMINACIÓN DE LOS MÉTODOS UTILIZADOS

Con la finalidad de desarrollar los objetivos y comprobar la hipótesis planteada, el presente trabajo requirió la aplicación de los siguientes métodos:

MÉTODO INDUCTIVO.- Es un proceso que parte de hechos singulares para llegar a principios generales, lo que implica pasar de un nivel de observación y experimentación a un sustento científico de categoría, o sea a la formulación de leyes o teorías. El mismo que aplicado a mi tema concreto ayudó a estudiar hechos, realidades y conocimientos particulares relativos al recargo tributario y sus efectos jurídico-económicos.

MÉTODO DEDUCTIVO.- Este método parte de un principio general ya conocido para inferir en él las consecuencias particulares, expresado de una forma más sencilla, la deducción consiste en partir de una teoría general para explicar hechos o fenómenos particulares, es decir, mediante una teoría general que explica los fenómenos que se investigan, debiéndose seguir para este método la sintetización específica que implica la necesidad de se respeten los derechos del contribuyente y no se vea afectado su patrimonio, atendiendo que existen conceptos, doctrina, principio, definiciones de los cuales se pudo extraer conclusiones o recomendaciones, esto permitió estudiar y analizar detalladamente el recargo tributario dentro del contexto constitucional.

MÉTODO ANALÍTICO.- Es un procedimiento que consiste en descomponer un todo (objeto en partes), un fenómeno o acontecimiento se conoce mejor cuando es analizado tomando en cuenta las partes que los componen, situación que se realizó en el estudio de la obligación Tributaria

MÉTODO DESCRIPTIVO.- Este método permite describir, detallar y explicar un problema, objeto o fenómenos sociales, mediante un estudio temporo-espacial, con el propósito de determinar las características del problema observado, todo esto con la finalidad de cumplir los objetivos específicos ya señalados

MÉTODO HISTÓRICO.- Este método permitió realizar un estudio progresivo y regresivo de la realidad jurídica del problema propuesto, mediante la indagación de los sucesos y acontecimientos desde su génesis, desarrollo y muerte, ubicándolos en un contexto socio cultural e histórico y temporo-espacial.

MÉTODO EMPÍRICO.- Es considerar que la verdad está en algunos procedimientos inductivos y deductivos a realidad, en los hechos, cuya información es recogida en forma objetiva, para analizarla, luego transformarla en conceptos.

MÉTODO DIALECTICO.- Este método usa la ciencia y las leyes generales del desarrollo, de la naturaleza, de la sociedad y del pensamiento, como fundamentos teóricos y metodológicos de la investigación. El objetivo fundamental es descubrir y conocer las leyes de cambio y transformación que se manifiestan en todos los objetos y fenómenos de la realidad. El método dialectico nos permitirá conocer las leyes generales que rigen la dinámica y el desarrollo del sistema tributario, de la obligación tributaria, de las sanciones tributarias y del recargo problema principal de estudio en el presente trabajo investigativo, amparados en normas que son el reflejo del mundo físico, que tiene un carácter objetivo y que operan en el campo de la realidad.

MÉTODO EXEGÉTICO.- Este método permitió analizar cada uno de las teorías y principios del derecho tributario contrapuestos con el recargo tributario contenido en el Código Orgánico Tributario, capaz de llegar a deducir, el porqué de esa figura y si su aplicación va acorde al sistema constitucional actual.

3.2.- NIVEL DE LA INVESTIGACIÓN

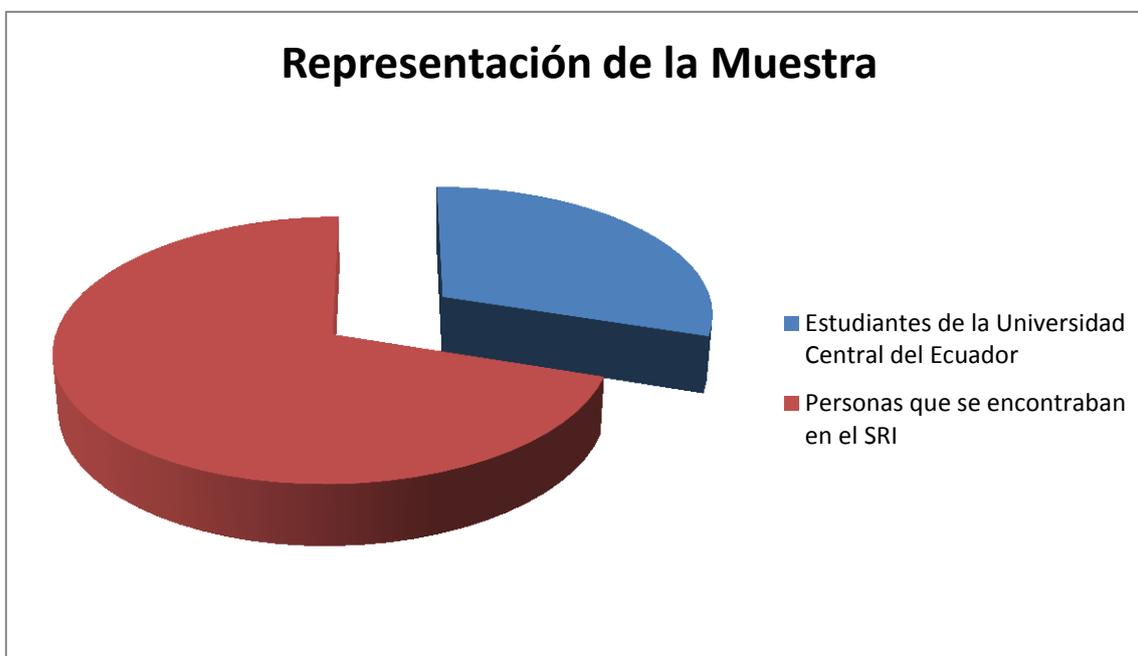
El presente se efectuó mediante la investigación documental que se orienta por el enfoque cualitativo de norma que se sigue cambiando, llegando a determinar sus consecuencias en el

contribuyente, también se utilizó el método inductivo-deductivo, que me permitió ir de lo general a lo particular y viceversa; y, la investigación de campo, ya que con ella se pudo apreciar la realidad de la aplicación del recargo tributario, mediante la elaboración del diagnóstico de la variable de estudio y proponer alternativas de solución al problema al que nos ocupamos.

3.3.- POBLACIÓN Y MUESTRA

- ❖ Contribuyentes tributarios y la población en general.

Gráfico 1



- 70 personas, que se encontraban en el Delegación del Servicio de Rentas Internas ubicada en el Quicentro Sur, esperando su turno para la Atención en Dicha Institución Pública, se eligió este grupo de personas ya que muchas de ellas, podrían verse afectadas con este problema.
- 30 estudiantes de octavo semestre de la Carrera de Derecho de la Universidad Central del Ecuador, se consideró este grupo de personas, ya que son los futuros profesionales del Derecho y por ende están en capacidad de emitir un criterio jurídico sobre esta problemática.

3.4.- OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Las variables consideradas en la presente investigación, fueron operacionalizadas de la siguiente manera:

Tabla 2

VARIABLES	DIMENSIONES	INDICADORES	NO. ÍTEMS	TÉCNICAS	INSTRUMENTO
INDEPENDIENTE Propuesta de derogatoria del Recargo Tributario contenido en el inciso 2 del Art. 90 del Código Orgánico Tributario.	Jurídico	Servidores Públicos del SRI	4	Entrevista Observación	Guía de Preguntas
	Constitucional económico	Contribuyentes	2	Encuesta	
DEPENDIENTES a.- Existencia de vacíos legales sobre la naturaleza jurídica, ámbito y normas de aplicación del recargo tributario en la legislación ecuatoriana. b.- Afectación de los derechos patrimoniales del contribuyente. c.- Afectación económica a los consumidores o usuarios de los bienes o servicios ofertados por el contribuyente.	Jurídico	Estudiantes de Octavo semestre de la Escuela de Derecho de la Universidad Central del Ecuador	3	Encuesta	Cuestionario
	Constitucional	Contribuyentes	4	Encuesta	Cuestionario
	Económico	Consumidores o usuarios	3	Encuesta	Cuestionario

3.5.- TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

De acuerdo al diseño establecido en la matriz de OPERACIONALIZACIÓN de variables, se determina a la encuesta como la técnica más adecuada y el cuestionario como instrumentos para ser utilizados en el proceso de diagnóstico del problema a investigarse.

La observación.- Se realiza mediante la concurrencia de la investigadora a la Agencia del SRI, observando el problema, procedimiento y necesidades de cambio.

.Técnica de Encuesta.- Mediante la elaboración de un formulario estandarizado y compuesto de preguntas cerradas, obtendremos información de la población respecto al tema planteado en el presente proyecto, este cuestionario será aplicado a los contribuyentes y el público en general.

La encuesta fue la técnica empleada en la investigación de campo, misma que me ha permitido obtener información sobre el tema, teniendo claro el punto de vista de los contribuyentes y de los estudiantes de un curso paralelo de la Universidad Central del Ecuador, a través de un cuestionario que contiene preguntas cerradas (el investigado tiene dos alternativas de respuesta “sí” o “no”); mixtas (combinación de pregunta abierta y cerrada, la opción “sí” o “no” más una corta explicación del porqué de esa respuesta); y una de opción múltiple, que fue llenado por la los investigados

CAPITULO IV

INVESTIGACIÓN DE CAMPO

La investigación de campo se efectuó únicamente con la aplicación de la encuesta, debido a la negativa por parte de los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, en razón del tiempo y que en ese momento se encontraban trabajando y no podían dejar de atender al público para atender entrevistas, por otro lado en la mayoría de las personas encuestadas, se apreció una actitud de colaboración y sinceridad al momento de responder el cuestionario aplicado.

4.1.- ANÁLISIS DE DATOS

El formulario elaborado para la encuesta, se aplicó a los dos grupos de personas citados en líneas anteriores, de los cuales se recolecto la siguiente información, que se analiza en forma conjunta:

Respuestas de los encuestados:

Pregunta 1.- ¿Su actividad profesional es?

Empleados privados: 38

Estudiantes: 32

Empleados públicos: 22

Contribuyentes: 8

Pregunta 2.- ¿Conoce usted, en qué casos el sujeto pasivo (contribuyente) de la obligación tributaria debe pagar el recargo del 20%?

SI = 16

NO= 84

Pregunta 3.- ¿Está usted de acuerdo que se imponga al sujeto pasivo, el recargo del 20% y la sanción pecuniaria (multa) por el cometimiento de una misma infracción tributaria?

SI=26

NO=74

¿Por qué?

En el caso de los 26 encuestados que respondieron afirmativamente, el criterio es compartido y manifiestan que si no se actúa de esta manera las personas no cumplen la ley.

Los 74 encuestados que seleccionaron la respuesta NO, mantienen un criterio uniforme, señalando que existe exceso de sanción por una misma infracción y que se cobran muchos impuestos a las personas.

Pregunta 4.- ¿Cree usted, que el pago del 20% de recargo por parte del contribuyente, incide negativamente en su economía y patrimonio?

SI= 97

NO=3

¿Por qué?

Las 97 personas que respondieron “Si” a esta pregunta, consideran que por mínimo que sea el egreso afecta la economía de las personas, que tiene otras necesidades familiares que cubrir.

Las 3 personas que respondieron no a esta pregunta, consideran que es un egreso mínimo y que depende del nivel de ingresos que perciba la persona.

Pregunta 5.- ¿Considera, usted que falta difusión de información por parte de la Administración Tributaria con respecto, al cumplimiento de las obligaciones tributarias?

SI=96

NO=4

Pregunta 6.- ¿Considera, usted que se debe reformar el artículo 90 del Código Tributario, con respecto al recargo del 20%?

SI=91

NO=9

Las 91 personas que consideran que se debe reformar la disposición legal, sostiene criterios muy divididos pues muchas dicen que se debería reformar disminuyendo el porcentaje y estableciendo un procedimiento claro de aplicación y la otra parte sostiene que se lo debe derogar, para que no se afecte a los contribuyentes, aquí hay que destacar un criterio de una señorita estudiante de la Carrera de Derecho de la Universidad Central que textualmente responde a esta pregunta: “*Es totalmente inconstitucional Nom bis in idem*”.

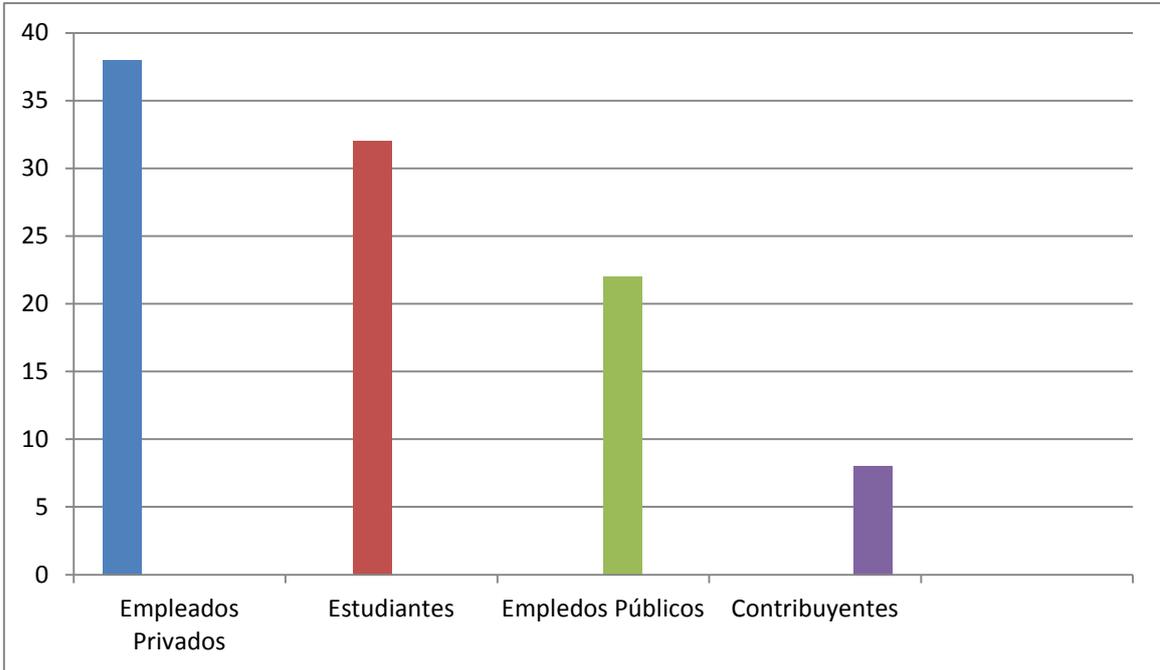
Las 9 personas que no están de acuerdo con que se reforme la disposición consideran que las personas deberían ser más conscientes de sus obligaciones tributarias.

4.2.- RESULTADOS DE ENCUESTAS, PORCENTAJES, TABLAS, GRÁFICOS EXPLICATIVOS.

El análisis de la información ha permitido obtener importantes datos, con el valioso criterio de los encuestados y que gráficamente se representa a continuación:

Pregunta 1.- ¿Su actividad profesional es?

Gráfico 2



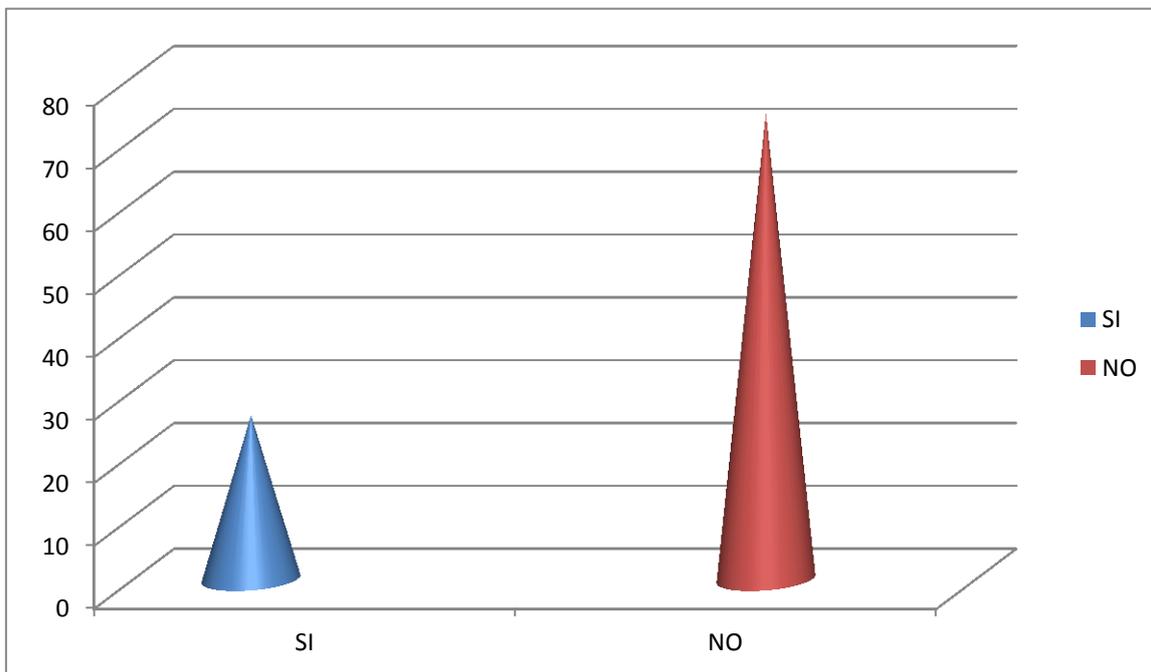
Pregunta 2.- ¿Conoce usted, en qué casos el sujeto pasivo (contribuyente) de la obligación tributaria debe pagar el recargo del 20%?

Gráfico 3



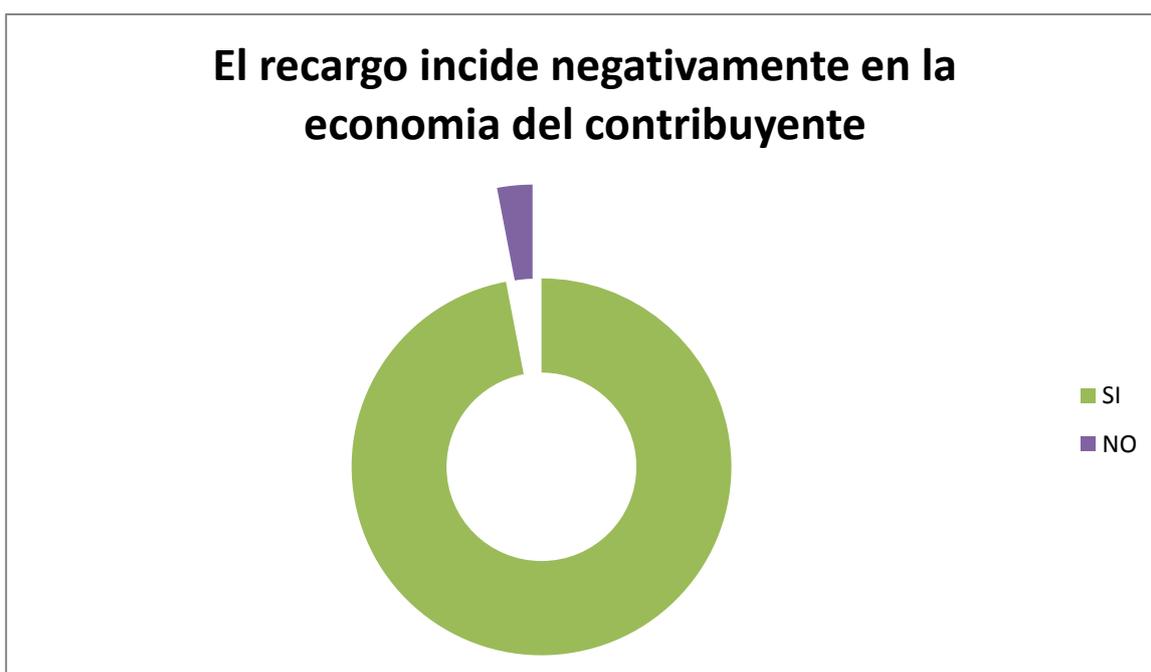
Pregunta 3.- ¿Está usted de acuerdo que se imponga al sujeto pasivo, el recargo del 20% y la sanción pecuniaria (multa) por el cometimiento de una misma infracción tributaria?

Gráfico 4



Pregunta 4.- ¿Cree usted, que el pago del 20% de recargo por parte del contribuyente, incide negativamente en su economía y patrimonio?

Gráfico 5



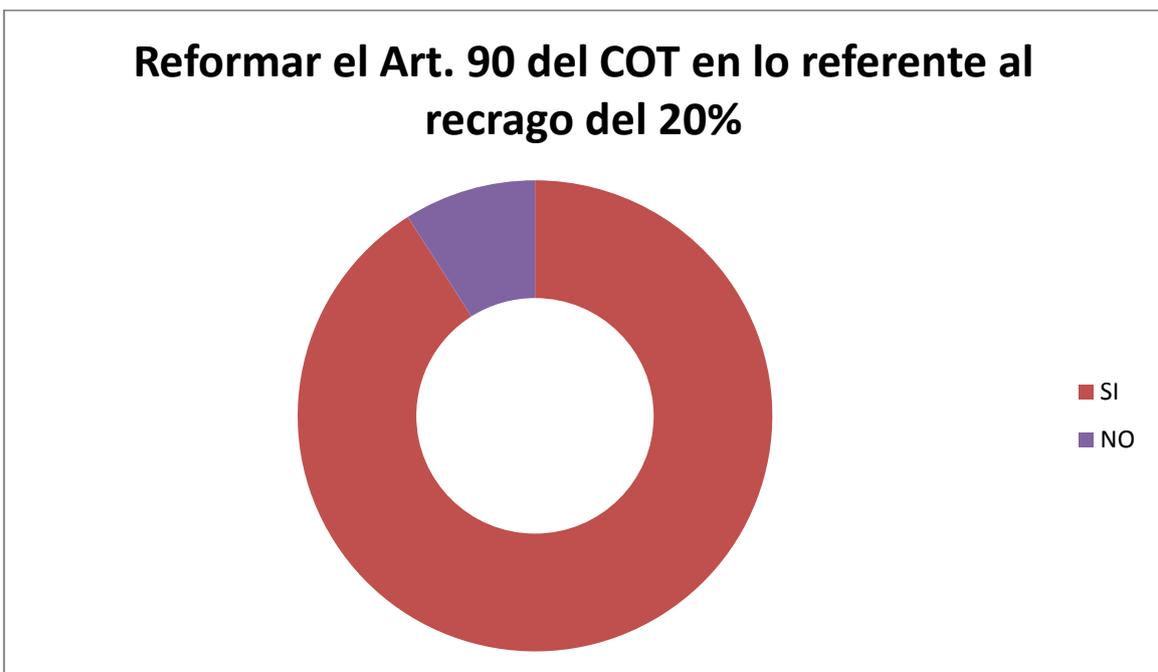
Pregunta 5.- ¿Considera, usted que falta difusión de información por parte de la Administración Tributaria con respecto, al cumplimiento de las obligaciones tributarias?

Gráfico 6



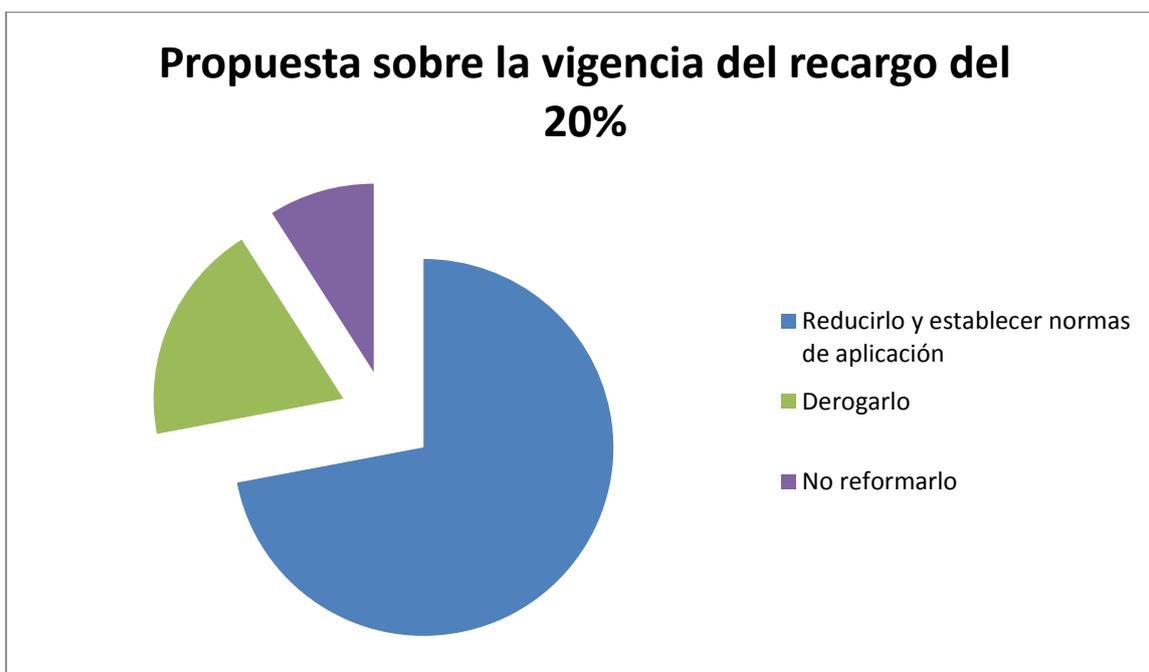
Pregunta 6.- ¿Considera, usted que se debe reformar el artículo 90 del Código Tributario, con respecto al recargo del 20%?

Gráfico 7



Del grupo de 91 personas que consideran que se debe reformar la disposición legal, existen dos opiniones: la primera es que se derogue el recargo del 20% del artículo 90 del Código Orgánico Tributario, y la segunda opinión es que se lo reforme disminuyéndolo porcentualmente y estableciendo condiciones de aplicación, a continuación con un gráfico se representan las dos opiniones:

Gráfico 8



4.3.- COMENTARIOS

La aplicación de esta técnica de investigación que es la encuesta me ha permitido obtener información muy importante y que la he representado mediante los distintos gráficos, y que sin lugar a dudas contribuyen con la solución al problema planteado.

Como ya se deja señalado las personas encuestadas fueron estudiantes de octavo semestre de la Carrera de Derecho de la Universidad Central del Ecuador y personas que se encontraban en el Servicio de Rentas Internas, esperando su turno de atención, lo que más hay que resaltar de la investigación es el alto porcentaje de personas que desconocen la existencia del recargo establecido en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario, a pesar de la disposición expresa del Artículo 6 del Código Civil ecuatoriano que señala “la ley entrara en vigencia a partir de su

promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces”, a pesar de esta disposición ese “*se entenderá*” es bastante relativo, ya que no asegura el conocimiento de los derechos y obligaciones que tienen las personas, sin embargo de lo cual el estado a través de la Administración Tributaria debería informar e instruir a las personas sobre sus distintas obligaciones tributarias y las consecuencias de no cumplirlas, sin embargo de su desconocimiento, aportaron sus valiosos criterios en este trabajo. Con respecto a la aplicación conjunta de multa y recargo, mayoritariamente no están de acuerdo u aplicación conjunta, su aplicación debería ser proporcional, es decir una sanción por el cometimiento de una infracción.

Otro dato importante que se descubrió en la encuesta, es que por mínimo que sea un valor adicional que paguen las personas, incide en su economía, ya que en nuestro país predomina la clase media y baja y las personas necesitan cubrir otros gastos. Sin bien es cierto al recargo se lo puede considerar como un instrumento que evita la evasión tributaria, sin embargo con su aplicación existe exagerada presión tributaria, que contrasta con la falta de difusión de información, ya que se trata de reprimir un hecho que el sujeto pasivo no conoce y que tampoco el ente estatal imparte mayor información sobre el tema.

La prepuesta de las personas con respecto al destino del recargo tributario es muy importante y proponen unos que se derogue y otros que se reduzca porcentualmente y se creen normas que clarifique la aplicación de esta figura jurídica.

CAPITULO V

PROPUESTA

5.1.- JUSTIFICACIÓN

La Novísima Constitución de la República del Ecuador, establece una serie de garantías y desde el preámbulo ya nos enuncia esta protección al *señalar “Decidimos construir....Una sociedad que respeta, en todas las dimensiones la dignidad de las personas y las colectividades”* seguidamente en el desarrollo de los distintos artículos, se establecen cada uno de los principios que rigen la convivencia entre el Estado y los ciudadanos entre ellos el artículo 76 referente a las garantías del debido proceso y el artículo 300 donde se establecen los principios del Régimen Tributario. Sería contradictorio que un estado democrático que, vulnere los derechos fundamentales de las personas, siendo este el encargado de crear políticas que aseguren el cumplimiento de estos derechos.

5.2. OBJETIVOS

5.2.1.- Objetivo General

- Derogar la Figura Jurídica del Recargo establecido en el inciso segundo del Artículo 90 del Código Orgánico.

5.2.3.- Objetivo Especifico

- Evitar que se sigan vulnerando los derechos Constitucionales de los contribuyentes.
- Con la derogatoria exigir que se aplique únicamente la sanción pecuniaria por incurrir en una contravención tributaria.

5.4.- PROPUESTA DE REFORMA LEGAL

REPÚBLICA DEL ECUADOR

EL PLENO DE LA ASAMBLEA NACIONAL DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CONSIDERANDO:

Que, el numeral 9 del artículo 11 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre de 2008 determina que el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución;

Que, el artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, establece las garantías del debido proceso entre estas: Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada; En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora; La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.

Que, el Art. 300 establece los principios Constitucionales del Régimen Tributario, entre estos: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Que, el Código Orgánico Tributario establece los principios que regirán el Sistema Tributario, como el principio de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

LEY REFORMATORIA AL CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO

Suprimir el inciso segundo del artículo 90 del Código Orgánico Tributario, es decir que este artículo queda de la siguiente manera:

Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código directa o presuntivamente.

El artículo 90 queda como antes de la reforma introducida en el año 2007.

Suscrito en la sede de la Asamblea Nacional, ubicada en el Distrito Metropolitano de Quito, provincia de Pichincha a los 22 días del mes de julio del año 2014.

CONCLUSIONES

- ❖ La figura jurídica del Recargo, es una figura relativamente nueva, aparase por primera vez en la Ley de Régimen Municipal como recargo por solar no edificado, pero en lo referente al recargo en análisis, que consta en el Artículo 90 del Código Orgánico Tributario, se introduce en Diciembre del año 2007, y a pesar de esta novedad y reciente creación, se evidencia un mayoritario desconocimiento de la vigencia y aplicación de esta figura jurídica, por parte de las personas.

- ❖ La naturaleza Jurídica y finalidad del recargo del 20%, no se hallan establecidas en la ley, sin embargo la sentencia número 008-12-SIN-CC, de 10 de abril de 2012 de la Corte Constitucional le otorga una naturaleza “*indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria*”.

- ❖ La determinación de la deuda tributaria, a través de la presentación de la correspondiente declaración de impuestos, constituye un deber formal del contribuyente, pero también es una Facultad de la Administración Tributaria, otorgada mediante Ley y como prestación de un Servicio público que garantiza el estado Ecuatoriano.

- ❖ El cobro de la multa e intereses de ley por el cometimiento de la contravención tributaria por parte del contribuyente, son suficientes, obligan y compelen al contribuyente a cumplir puntualmente sus obligaciones tributarias, pero si adicionalmente de cobra el recargo del 20%, se aplica doble sanción y además sobrepasa el monto de los intereses que se cobran como indemnización por la tardanza en el pago de la deuda tributaria.

- ❖ La propuesta de una reforma con respecto al recargo establecido en el artículo 90 del Código Orgánico Tributario, es necesaria, ya que luego de estudiar la problemática a través de la revisión de extensa bibliografía y el análisis de legislación comparada de algunos países latinoamericanos y un país europeo, se corrobora que en ningún país latinoamericano existe la figura jurídica del recargo, más bien se verifica su existencia en España, pero constando en esta Legislación como “*recargo por declaración extemporánea*”.

- ❖ El recargo tributario de una u otra forma perjudica económicamente a los contribuyentes, ya que Ecuador no se puede comparar con España un país Europeo con mayor desarrollo económico.

- ❖ El estado debe garantizar el desarrollo empresarial y microempresarial, el emprendimiento y la generación de nuevas oportunidades de trabajo, a través de la exoneración de determinadas cargas tributarias y resultaría gravemente perjudicial el cobro del recargo del 20% a este grupo de personas.

- ❖ El recargo tributario conculca los principios Constitucionales establecidos en el artículo 300 de la Carta Magna, por lo tanto no se lo puede seguir aplicando como consta actualmente en nuestra Legislación Tributaria.

RECOMENDACIONES

- ❖ El Código Orgánico Tributario y la demás normativa Tributaria debería ser reformada, priorizando los principios consagrados en la Constitución de la República del Ecuador, los tratados y convenios internacionales ratificados por nuestro país, en lo referente a los derechos humanos que amparan a todos los ciudadanos, para que de este modo se dejen de cobrar cargas tributarias exageradas e injustas que afecten económicamente a los contribuyentes.

- ❖ Es necesario una reacción colectiva de los contribuyentes, que se ven afectados por esta problemática, esta reacción de ideas, de defensa de los principios Constitucionales, de análisis de la doctrina, con el objeto de reformarlo, ya que a pesar de existir una sentencia que declara su Constitucionalidad, es necesario que se analicen los elementos que lo conforman y se lo analice en el ámbito constitucional comparándolo con todos los principios tributarios y constitucionales consagrados en la Constitución y Código Orgánico Tributario.

- ❖ Exigir que la Administración Tributaria, difunda en cada rincón del Ecuador información sobre los deberes de los contribuyentes y las sanciones que se aplican cuando se incumplen estos deberes.

- ❖ Crear en las oficinas del Servicio de Rentas Internas, un departamento de capacitación e información gratuito sobre la declaración de impuestos, de este modo todos los contribuyentes conocerán los procedimientos e incluso realizarían ellos mismos sus declaraciones tributarias.

REFERENCIAS

BIBLIOGRÁFICAS

1. Alanis Piazza, V. (2008). *Tributación y Derechos Humanos en Revista de Derecho Público, Primera Edición* . Buenos Aires Argentina: Editorial Rubiznal-Culzoni Editores.
2. Álvarez Echague, J. M. (2004). *Las sanciones tributarias frente a sus límites Constitucionales, primera edición* . Buenos Aires-Argentina: Dirección Editorial Dr. Rubén O. Villela.
3. Andrade, L. (2000). *Practica Tributaria, Procedimiento Jurídico Tributario Ecuatoriano, Primera edición* . impreso en Ecuador.
4. Ardaya Vásquez, M., & Otros. (s.f.). *Memorias I Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. La Paz - Bolivia: edición Castañon Barrietos Carlos.
5. Avalos Martin, G. (2008). *El estatuto del contribuyente consolidado en la Jurisprudencia de la CSNJ en Revista de Derecho Público, Primera Edición*. Buenos Aires - Argentina: Editorial Rubiznal-Culzoni Editores.
6. Cabanellas de Torres, G. (2006). *edición actualizada por Cabanellas de las Cuevas Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental* . Buenos Aires-Argentina: Editorial Heliasta S.R.L., Edición 16ª.
7. Campo, G., & Díaz, V. (2010). *Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales, dirigido por Navarrine Susana Camila*. Buenos Aires-Argentina: La Ley.
8. Cevallos Vásquez, V. (2007). *Manual de Derecho Mercantil*. Editorial Jurídica del Ecuador.
9. Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. (2010). *publicado en el Suplemento del Registro Oficial 303*. Quito-Ecuador.
10. *Código Tributario Ecuatoriano*. (s.f.). Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.

11. Contraloría General del Estado. (2012). *Estudio realizado por la Dirección de Auditoría 3*.
12. Ferreiro Lapatza, J. J. (2005). *Los principios constitucionales del orden Tributario en Estudio de Derecho Tributario constitucional e internacional, homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires - Argentina: editorial Abaco de Rodolfo Depalma.
13. Ferreiro Lapatza, J. J., & Otros. (2002). *Los impuestos de las comunidades autónomas- en Curso de Derecho Tributario*. Madrid-España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
14. Ferrero Lapatza, J. J., & Otros. (2001). *Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Amatucci Andrea*. Bogotá-Colombia: Editorial Temis S.A.
15. García Belsunce, H. (2010). *La equidad y la proporcionalidad como base del impuesto en Derecho Tributario Doctrinas Esenciales, Tomo I, Dirigido por Navarrine Susana Camila*. Buenos Aires- Argentina: editorial La Ley.
16. Giuliani Fonrouge, C. M. (1976). *Derecho Financiero, volumen II, tercera Edición*. Buenos Aires – Argentina: Ediciones Depalma.
17. Gómez, T., & Otros. (2010). *Tratado de Derecho Tributario, Doctrinas Esenciales, Tomo III*. Buenos Aires- Argentina: editorial La Ley, Dirigido por Navarrine Susana Camila.
18. González García, E. (2005). *Derechos y deberes del contribuyente en el procedimiento administrativo de determinación de la deuda tributaria en Estudio de Derecho Tributario Constitucional e internacional, Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires - Argentina: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.
19. Gozaíni, O. A. (2006). *Introducción al Derecho Procesal Constitucional, Primera edición*. Buenos Aires-Argentina: Rubiznal -Culzoni Editores.
20. Heredia, M. (2006). *El principio de irretroactividad en la Legislación Tributaria en Nuevos Estudios sobre Derecho Tributario*. Quito-Ecuador: Corporación Editora Nacional.

21. Ibarra Rodríguez, A., & Otros. (2005). *El recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, su naturaleza Jurídica- en Temas actuales de derecho Tributario*. Barcelona-España.: JM Bosch Editor.
22. Jaramillo, J. (2005). *Derecho Financiero y Legislación Tributaria Ecuatoriana, quinta edición*. Quito- Ecuador: Ideas Imprenta Offset Cía. Ltda.
23. Lalanne, G. A., & Otros. (2003). *El Procedimiento Tributario, bajo la Coordinación de Altamirano Alejandro*. Buenos Aires- Argentina: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.
24. Leite de Campos, D. (2005). *El estatuto jurídico de la persona y los impuestos, en Estudio de Derecho Tributario Constitucional e internacional, Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos-Aires Argentina: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.
25. Martín Queralt, J., & Otros. (2001). *Tratado de Derecho Tributario, dirigido por AMATUCCI Andrea*. Bogotá-Colombia: Editorial Temis S.A.
26. Ortega Jaramillo, R. (1995). *Introducción el derecho*. Cuenca-Ecuador: Impreso en Graficas Hernández C. Ltda.
27. Pacci Cárdenas, A. C., & Otros. (2010). *Doctrina y Casuística de derecho Tributario*. Perú: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
28. Patiño Ledesma, R. (2004). *Sistema Tributario ecuatoriano* . Loja- Ecuador : primera edición, coordinadora de edición Geovanna Chango Maldonado.
29. Pérez Royo, F. (2008). *Derecho Financiero y Tributario Parte General, 18ª Edición*. Madrid-España: Editorial Aranzadi S.A.
30. Queralt, J. M. (2008). *Curso de Derecho Financiero y Tributario, 19ª Edición*. España: Editorial Tecnos.
31. Russo Pascuale, & Otros. (2001). *Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci*. Bogotá-Colombia: Editorial Temis S.A.
32. Suing Nagua, J. (2011). *Corte Nacional de Justicia, Jurisprudencia Ecuatoriana Ciencia y Derecho*. Quito- Ecuador: editorial Revert Comunicaciones.
33. Tarsitano, A. (2005). *El principio de capacidad contributiva un enfoque dogmático en Estudio de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Homenaje*

- Latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos-Aires Argentina: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma.
34. Valdés Costa, R. (1996). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires-Argentina: Ediciones Depalma.
 35. Varela, P., & Otros. (2008). *El tributo y su aplicación perspectiva para el siglo XXI, bajo la coordinación de García Noboa Cesar y Hoyos Jiménez Catalina*. Buenos Aires-Argentina: Editorial Marcial Ponds de Argentina.
 36. Villegas, H. B., & Otros. (2003). *Tratado de Tributación, Tomo I*. Buenos Aires-Argentina: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.
 37. Villegas, H. B., & Otros. (2007). *Derecho Financiero y Tributario*,. Buenos Aires-Argentina: Depalma-Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo.
 38. Yupangui, Y. (2010). *Terminología Básica Tributaria*. Quito-Ecuador: Impresión Ediciones Fausto Reinoso.

LINKOGRAFÍA Y OTRAS LEYES

1. (s.f.). Estatuto Tributario Colombiano de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales descargado de <http://afinsas.com/app/vt/consultas/ESTATUTO%20TRIBUTARIO.pdf>.
2. (s.f.). Ley General Tributaria Española, descargada de <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>.
3. Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro oficial Suplemento 544 . (2009).
4. (s.f.). Código Orgánico Tributario de la República de Venezuela, descargado de http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_ven_anexo5.pdf.
5. (s.f.). Código Tributario peruano descargado de <http://www.monografias.com/trabajos25/codigo-tributario-peru/codigo-tributario-peru.shtml>.

6. Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Registro Oficial número 449* . Quito-Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
7. *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el Registro Oficial Suplemento 52 de 22 de octubre del año 2009.* (s.f.).
8. *Resolución de la Corte Nacional de Justicia de 4 de mayo de 2011, publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011.* (s.f.).
9. Sentencia dictada por la Corte Constitucional del Ecuador, N° 008-12-SIN-CC de 10 de abril de 2012, descargada de página web www.corteconstltucional.gob.ec, pág. 1 de 7.
10. Sentencia dictada por la Corte Constitucional del Ecuador, N° 008-12-SIN-CC de 10 de abril de 2012, descargada de página web www.corteconstltucional.gob.ec, pág. 6 de 7.
11. (s.f.). Sistema Tributario Boliviano, Superintendencia tributaria General . Impreso en Bolivia .
12. *Ley de creación del Servicio de Rentas Internas (SRI)* . (1997).
13. *Código Civil Ecuatoriano.* (2013). Quito - Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
14. *Código Orgánico Tributario.* (2013). Quito- Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.

ANEXOS

Anexo 1

Resolución de la Corte Nacional de Justicia de 4 de mayo de 2011, publicada en el registro oficial n° 471 de 16 de junio de 2011.



FALLOS DE TRIPLE REITERACIÓN:

EL RECARGO DEL 20% A LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA QUE SE APLICA CUANDO EL SUJETO ACTIVO EJERCE SU FACULTAD DETERMINADORA:

- ES DE NATURALEZA SANCIONATORIA
- NO TIENE EFECTO RETROACTIVO

Resolución de 4 de mayo de 2011

Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011

LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA

CONSIDERANDO:

Que el artículo 184 número 2 de la Constitución de la República del Ecuador, publicada en el Registro Oficial 449 de 20 de octubre del 2008, determina que: “Serán funciones de la Corte Nacional de Justicia, además de las determinadas en la ley, las siguientes: (...) 2. Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración (...)”;

Que el artículo 185 de la propia Constitución, dispone que: “Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de hasta sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria (...)”;

Que el artículo 180 número 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el Registro Oficial número 544 de 9 de marzo del 2009, establece que: “Al Pleno de la Corte Nacional de Justicia le corresponde: (...) 2. Desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales, fundamentado en los fallos de triple reiteración”;

Que los incisos primero, segundo y cuarto del artículo 182 del Código antes citado, disponen que: “Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto de derecho, obligarán a remitir los fallos al Pleno de la Corte a fin de que éste delibere y decida en el plazo de sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria.- La resolución mediante la cual se declare la existencia de un precedente jurisprudencial contendrá únicamente el punto de derecho respecto del cual se ha producido la triple

reiteración, el señalamiento de la fecha de los fallos y los datos de identificación del proceso; se publicará en el Registro Oficial a fin de que tenga efecto generalmente obligatorio (...)

Que el artículo 2 número 5 de la Resolución de carácter general emitida por el Pleno de la Corte Nacional de Justicia publicada en el Registro Oficial 572 de 17 de abril de 2009, establece que: “(...) Cuando una Sala de la Corte Nacional o el Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia establezcan la existencia de fallos de triple reiteración sobre un mismo punto de derecho, lo comunicarán inmediatamente, a través de su Presidente o Director, respectivamente, al Pleno de la Corte Nacional, para que en el plazo de sesenta días, conozca y decida sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratifica el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria (...)

Que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en cumplimiento de sus facultades jurisdiccionales, ha emitido las siguientes sentencias: 1) Sentencia 391-2009 de 9 de agosto de 2010, dictada dentro del juicio de impugnación 1077-09, seguido por la compañía Terminal Aeroportuaria de Guayaquil S. A. TAGSA en contra del Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas; 2) Sentencia 310-2009 de 30 de agosto de 2010, dictada dentro del juicio de impugnación 23-08, seguido por Franco Andrés Machado Paladines en contra de la Directora Regional del Sur del Servicio de Rentas Internas; y 3) Sentencia 138-2010 de 24 de marzo de 2011, dictada dentro del juicio de impugnación N° 1047-2009 propuesto por POLIGRÁFICA C.A. en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur y del Director General del Servicio de Rentas Internas;

Que la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha emitido un fallo de triple reiteración en el que se mantiene el criterio de que el recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente; y que al tratarse de una sanción, deben aplicarse las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que de modo absoluto mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia; y,

Que, sobre las resoluciones señaladas, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ha remitido al Pleno informe debidamente motivado;

RESUELVE:

Artículo 1: Confirmar el criterio expuesto por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y aprobar el Informe elaborado por dicha Sala, y en consecuencia, declarar la existencia del siguiente precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho:

PRIMERO: El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporado en el

... 2

segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de Diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.

Artículo 2: Disponer que la Secretaría General de la Corte Nacional de Justicia remita copias certificadas de la presente Resolución al Departamento de Procesamiento de Jurisprudencia, para su sistematización; y, al Registro Oficial, la Gaceta Judicial y la página web institucional, para su inmediata publicación.

Esta Resolución tendrá efectos generales y obligatorios, inclusive para la propia Corte Nacional de Justicia, sin perjuicio del cambio de criterio jurisprudencial que habrá de operar en la forma y modo determinados en el segundo inciso del art. 185 de la Constitución de la República.

Dado en la ciudad de Quito, Distrito Metropolitano, en el Salón de Sesiones de la Corte Nacional de Justicia, a los cuatro días del mes de mayo del año dos mil once.

Dr. Carlos Ramírez Romero, PRESIDENTE, Dr. Rubén Bravo Moreno, Dr. Hernán Ulloa Parada, Dr. Carlos Espinosa Segovia, Dr. Manuel Sánchez Zuraty, Dr. Alonso Flores Heredia, Dr. Gastón Ríos Vera, Dr. Manuel Yépez Andrade, Dr. Luis Moyano Alarcón, Dr. Milton Peñarreta Álvarez, Dr. Ramiro Serrano Valarezo, Dr. Jorge Pallares Rivera, Dr. Galo Martínez Pinto, Dr. Freddy Ordóñez Bermeo, JUECES NACIONALES; Dr. José Suing Nagua, Dr. Luis Quiroz Erazo, Dr. Felipe Granda Aguilar, Dr. Luis Pacheco Jaramillo, Dr. Gustavo Durango Vela, Dr. Javier Cordero Ordóñez, Dr. Clotario Salinas Montaña, CONJUECES PERMANENTES.

Ab. Carmen Simone Lasso

SECRETARIA GENERAL (E)

... 3

Anexo 2

Sentencia 008-12-SIN-CC. Dictada por la Corte Constitucional, sobre la constitucionalidad del recargo tributario.

A: JONATHAN MOSQUERA

Correo electrónico: jonathan.mosquera@estud.usfq.edu.ec

CASO NO. 0019-10-IN

SE LE HACE SABER LO SIGUIENTE

Quito, D. M., 10 de abril del 2012

SENTENCIA N.º 008-12-SIN-CC

CASO N.º 0019-10-IN

CORTE CONSTITUCIONAL PARA EL PERIODO DE TRANSICIÓN

Juez constitucional sustanciador: Dr. Manuel Viteri Olvera

I. ANTECEDENTES

Resumen de admisibilidad

La presente acción de inconstitucionalidad de acto normativo fue presentada por Luis Javier Bustos Aguilar ante la Corte Constitucional, para el período de transición, el día miércoles 28 de abril del 2010.

La Sala de Admisión, el 07 de julio del 2010, avocó conocimiento de la causa N.º 0019-10-IN, y en virtud del sorteo correspondiente fue designado juez sustanciador el Dr. Manuel Viteri Olvera.

Detalle de la demanda

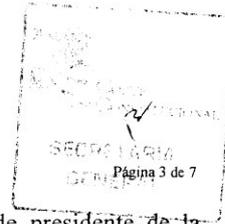
Luis Javier Bustos Aguilar presenta acción pública de inconstitucionalidad por el fondo, respecto del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, por considerarlo contrario a los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República, dado que la disposición demandada no hace ninguna distinción objetiva y racional de los casos en que procede el recargo del 20%, sobre la obligación principal, lo que significa: "a) De un lado, la aplicación del recargo cuando la administración revisa, establece y determina las declaraciones de los contribuyentes, esta a su vez establece un mayor impuesto a pagar; y, b) Dicho recargo por aplicación de lo previsto en dicha norma debe cobrarse también en aquellos tributos cuya determinación no la efectúa el sujeto pasivo, sino que es realizada directamente por la Administración, sin participación del contribuyente".

Indica el recurrente que la doctrina se ha pronunciado sobre la determinación, y según Villegas la determinación es un acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe una deuda tributaria, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco y cuál es el importe de la deuda, de lo cual claramente se desprende que la determinación tributaria puede estar integrada solo por un acto del obligado o de la administración (determinación del sujeto activo). De igual manera, la determinación o el administrado no hacen otra cosa que verificar o reconocer que un hecho imponible ocurrió y en base a ello se debe pagar la cuantía fijada en la Ley. El mismo autor explica sobre la determinación de oficio, como una facultad de la administración, y establece que: a) procede cuando dicho procedimiento está expresamente establecido por la Ley; b) procede cuando el sujeto pasivo no presenta la declaración jurada correspondiente en los supuestos en que está obligado a hacerlo, o cuando en los casos de determinación mixta el sujeto pasivo no aporta los datos que le pide el fisco; y, c) procede cuando la declaración que presenta el sujeto pasivo o los datos que denuncia son impugnados.

Contestación a la demanda

El Dr. Néstor Arboleda Terán, director nacional de Patrocinio, delegado del Procurador General del Estado, (a la fecha de su comparecencia), contesta la demanda y entre otras cosas indica que el inciso final del artículo 1 del Código Tributario establece que se entenderán por tributos los impuestos, tasas y las contribuciones especiales o de mejora. El recargo, por tanto, no es un impuesto, como sostiene el accionante en base a la doctrina que cita. Recargo es la "Cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda, por lo general a causa del retraso en un pago". En otras palabras, el recargo es el costo que ocasiona a la administración tributaria el cálculo de la base imponible y la cuantía del tributo, derivado del incumplimiento del sujeto pasivo por deficiencias en su declaración, falta de declaración o falta de pago de la obligación tributaria en el lugar y tiempo oportunos, que debe asumirlo el contribuyente, por disposición de la Ley. El Código Tributario, en su artículo 323, especifica las sanciones y penas a las infracciones tributarias, que se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora desde la fecha en que se causaron las obligaciones tributarias. El recargo establecido en el artículo 90 del Código Tributario, como se mencionó anteriormente, es el costo que genera a la administración el ejercicio de la facultad determinadora, imputable al sujeto pasivo, no es una sanción. Por lo expuesto, al no existir inconstitucionalidad, solicita que se rechace la demanda.





El arquitecto Fernando Cordero Cueva, en su condición de presidente de la Asamblea Nacional, y como tal representante legal, judicial y extrajudicial, contesta la demanda manifestando que en el presente caso no se está analizando sobre un tributo, sea este impuesto, tasa o contribuciones especiales o de mejora. Se está tratando sobre la facultad de determinación que tiene la administración tributaria, sea este el Servicio de Rentas Internas, la Corporación Aduanera Ecuatoriana o los respectivos ayuntamientos o municipios; por lo mismo, esta facultad determinadora que solo la pueden ejercer dichas instancias no se refieren a la creación del tributo que debe tener en mención lo referente a los principios tributarios constitucionales, sino al control que realizan, ya sea directa o presuntivamente. No hay que olvidar que una de las obligaciones de todos los ciudadanos, conforme lo determinado en el artículo 83 numeral 15 de la Constitución de la República y el Código Tributario en sus artículos 68, 70 y 90, es la de cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y pagar los tributos establecidos en la ley. Ante la evidente falta de sustento jurídico, solicita que se deseche la demanda por improcedente e infundada.

El Dr. Alexis Mera Giler, secretario nacional jurídico, abogado patrocinador del señor presidente constitucional de la república, contesta la demanda en los siguientes términos: Según el actor la norma del artículo 90 del Código Tributario viola principios constitucionales de equidad y generalidad, ya que por el solo hecho de que el impuesto sea determinado por la propia administración, debe agregarse un 20% de recargo, sin que haya existido un comportamiento antijurídico por el cual deba soportar dicho cargo. La facultad determinadora, en estricto sentido, es la que realiza la propia Administración Tributaria sobre la base de la declaración del sujeto pasivo (artículo 91 CT) y comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes (artículo 68 CT). Es decir, para que la Administración Tributaria ejerza la potestad determinadora, debe necesariamente haber procedido la determinación del propio contribuyente y su declaración, o por lo menos la obligación de determinar sus obligaciones tributarias y de presentar las respectivas declaraciones (aun cuando haya incumplido con esta obligación), ya que toda administración tributaria ejerce su facultad determinadora sobre la base de las declaraciones del sujeto pasivo, pero resulta que hay casos en los que la ley ha relevado al contribuyente del deber de determinar la obligación tributaria, y de presentar la respectiva declaración, dejando dicha atribución en manos de la propia administración. Por lo expuesto, solicita que se deseche la demanda y se ratifique la constitucionalidad del artículo 90 del Código Tributario, y en especial el recargo del 20% que se aplica cuando la Administración Tributaria ejerce su facultad determinadora.

El legitimado activo

Luis Javier Bustos Aguilar ha comparecido a ejercer la acción de inconstitucionalidad que motiva este expediente y solicita que se declare la inconstitucionalidad de fondo respecto del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, por considerar que es contrario a los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República, por cuanto la misma no hace ninguna distinción objetiva y racional de los casos en que procede el recargo del 20%; esto que significa: a) por un lado, la aplicación del recargo cuando la administración revisa, establece y determina las declaraciones de los contribuyentes, esta a su vez establece un mayor impuesto a pagar; y, b) dicho recargo, por aplicación de lo previsto en dicha norma, debe cobrarse también en aquellos tributos cuya determinación no la efectúa el sujeto pasivo, sino que es realizada directamente por la administración, sin participación del contribuyente.

La norma que es materia de la acción de inconstitucionalidad

El legitimado activo alega la inconstitucionalidad de fondo respecto del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, por ser contrario a los principios constitucionales tributarios contenidos en el artículo 300 de la Constitución de la República.

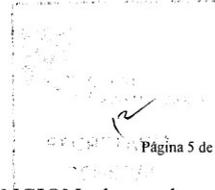
Las normas constitucionales que se afirman vulneradas por parte del legitimado activo

Alega el demandante que el contenido de la norma cuya inconstitucionalidad solicita, vulnera el artículo 300 de la Constitución de la República, que establece el principio de equidad por recargo tributario; asimismo, el recargo no se ha incluido en la enumeración taxativa de las sanciones establecidas en el artículo 323 del Código Tributario. El gravamen adicional del 20% es una verdadera sanción que se encubre formalmente bajo la figura del “recargo”; bajo esta realidad, la forma de operar de esta sanción es “automática”, por lo que se estaría inobservando el procedimiento determinado para la sanción de contravenciones previsto en el artículo 363 del Código Tributario.

Pretensión concreta

El demandante expresa que “...con los fundamentos señalados que demuestran la incompatibilidad del recargo de un 20% sobre el impuesto con el artículo 300 de la Constitución que protege los principios tributarios básicos de un Estado de

d
/



Derecho, y siendo que dicho recargo es en efecto una SANCION, demandamos que se declare la INCONSTITUCIONALIDAD POR EL FONDO del inciso final del artículo 90 del Código Tributario”.

II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Competencia de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional, para el periodo de transición, es competente para conocer y resolver la presente causa, de conformidad con lo previsto en los artículos 429 y 436, numeral 2 de la Constitución de la República; artículos 75, numeral 1, literal d y 136 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, y artículo 3, numeral 2, literal d del Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional.

Finalidad del acto de control abstracto de constitucionalidad

La primera parte del artículo 429 de la Constitución de la República dice que la Corte Constitucional es el máximo órgano de control, interpretación constitucional y de administración de justicia en esta materia.

La Constitución de la República, como estatuto de legislación superior, a diferencia de anteriores, contiene órganos de control efectivo de los derechos de las personas que ella consagra. Sin duda, tales son: los jueces y tribunales encargados de conocer y resolver las acciones que la Constitución les asigna, y la Corte Constitucional que ejerce el control supremo sobre las decisiones de aquellos, conoce y resuelve las acciones que la misma Constitución le confiere, entre otras las determinadas en el artículo 436.

Concordante con los preceptos constitucionales, la norma del artículo 74 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales expresa: “El control abstracto de constitucionalidad tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico”.

El sistema jurídico del país demanda la existencia de armonía plena entre las normas que lo integran, considerando el orden jerárquico que la Constitución establece.

Análisis de la norma objeto de la acción de inconstitucionalidad

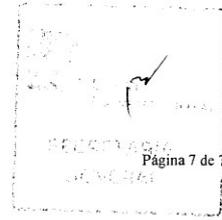
Dentro del marco constitucional se aprecia que la demanda de inconstitucionalidad en contra del inciso final del artículo 90 del Código Tributario, no contraría los mandatos constitucionales. En efecto, el principio de generalidad se basa en que la norma jurídica no hace discriminación alguna; el recargo establecido en el artículo 90 cumple con este precepto, ya que su peso recae sobre todas las personas que se encuentren en igualdad de condiciones previstas en la norma jurídica, esto es, que se aplica para todos aquellos que por omisión de su obligación tributaria han motivado a que la administración tributaria ejerza su facultad determinadora. En el presente caso, no se está analizando sobre un tributo, sea este impuesto, tasa o contribuciones especiales o de mejora; se está tratando sobre la facultad de determinación que tiene la administración tributaria, sea este el Servicio de Rentas Internas, Corporación Aduanera Ecuatoriana o los Municipios. El recargo introducido en el artículo 90 del Código Tributario, tiene una naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria, que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley, y de no ser el caso, indemnizar a la administración pública por el costo en el que incurre por llevar a cabo el proceso determinativo, por el cual se establece un mayor impuesto a pagar a favor del fisco; el recargo tiene lugar cuando existe un perjuicio o retraso en un pago, es decir, tiene relación directa con la obligación adeudada. La ley se presume que es conocida por todos, por tanto el contribuyente conoce los plazos para declarar sus obligaciones tributarias; y si no lo hace, aquello le va a generar el pago de intereses y multas. Por lo tanto, no hace falta resolución previa para establecer que el infractor ha violado la ley; si el sujeto pasivo no está de acuerdo con la sanción impuesta o con la determinación con sanción, puede ejercer los recursos administrativos y judiciales que considere pertinentes.

III. DECISIÓN

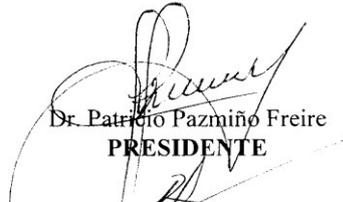
En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, el Pleno de la Corte Constitucional, para el período de transición, expide la siguiente:

SENTENCIA

1. Negar la demanda de inconstitucionalidad formulada por el accionante Luis Javier Bustos Aguilar.



2. Notifíquese, publíquese y cúmplase.



Dr. Patricio Pazmiño Freire
PRESIDENTE



Dra. Marcia Ramos Benalcázar
SECRETARIA GENERAL

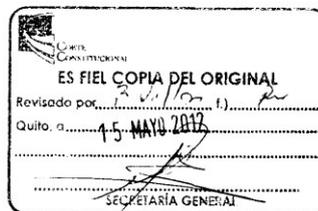
Razón: Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional, para el período de transición, con nueve votos de los doctores: Roberto Bhrunis Lemarie, Patricio Herrera Betancourt, Alfonso Luz Yunes, Hernando Morales Vinueza, Ruth Seni Pinoargote, Nina Pacari Vega, Manuel Viteri Olvera, Edgar Zárate Zárate y Patricio Pazmiño Freire, en sesión extraordinaria del 10 de abril del 2012. Lo certifico.



Dra. Marcia Ramos Benalcázar
SECRETARIA GENERAL



MRB/01/cc
15/5





CASO No. 0019-10-IN

RAZON.- Siento por tal, que la sentencia que antecede fue suscrita por el doctor Patricio Pazmiño Freire, Presidente de la Corte Constitucional, el día lunes 14 de mayo del dos mil doce.- Lo certifico



Dra. Marcia Ramos Benalcázar
SECRETARIA GENERAL

MRB/dam



Anexo 3

Formulario de la Encuesta.

Proyecto para reformar El Código Orgánico Tributario, específicamente al inciso segundo, del artículo 90.

1. Su actividad profesional es:

Empleado público (), Empleado privado ().

Contribuyente o responsable () Estudiante ().

2. ¿Conoce usted, en qué casos el sujeto pasivo (contribuyente) de la obligación tributaria debe pagar el recargo del 20%?

SI () NO ()

3. ¿Está usted de acuerdo que se imponga al sujeto pasivo, el recargo del 20% y la sanción pecuniaria (multa) por el cometimiento de una misma infracción tributaria?

SI () NO ()

¿Por

qué? _____

4. ¿Cree usted, que el pago del 20% de recargo por parte del contribuyente, incide negativamente en su economía y patrimonio?

SI () NO ()

¿Por

qué? _____

5. ¿Considera, usted que falta difusión de información por parte de la Administración Tributaria con respecto, al cumplimiento de las obligaciones tributarias?

SI () NO ()

6. ¿Considera, usted que se debe reformar el artículo 90 del Código Tributario, con respecto al recargo del 20%?

SI () NO ()

¿Por

qué? _____

Anexo 4:

**Examen especial a los procesos de determinación, recaudaciones y devoluciones del
Impuesto al Valor Agregado, IVA e Impuesto a la Renta**



N° C.C.:
N° NIS : 12207
PERIODO : 2012
N° INGRESO DPECC :

CONTRALORÍA GENERAL DEL ESTADO

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA 3

DA3-0025-2012

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (SRI)

INFORME GENERAL

A la determinación, recaudaciones y devoluciones del impuesto al Valor Agregado, IVA, e Impuesto a la Renta, realizados por el Servicio de Rentas Internas

TIPO DE EXAMEN : EE PERIODO DESDE : 2008/01/01 HASTA : 2010/12/31

Orden de Trabajo : 0009-DA3-2011
Fecha O/T : 25/03/2011

SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, SRI

Examen especial a los procesos de determinación, recaudaciones y devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, IVA e Impuesto a la Renta, realizados por el Servicio de Rentas Internas.

Del 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre de 2010

DIRECCIÓN DE AUDITORÍA 3

Quito - Ecuador

ÍNDICE

CONTENIDO	PÁGINAS
Carta de presentación	1
CAPÍTULO I	
INFORMACIÓN INTRODUCTORIA	
- Motivo del examen	2
- Objetivo del examen	2
- Alcance del examen	2
- Base legal	2
- Estructura orgánica de la Dirección General y Regional Norte	2
- Objetivo de la entidad	3
- Monto de recursos examinados	3
- Servidores relacionados	4
CAPÍTULO II	
DESARROLLO DE LOS HALLAZGOS	
- Revisión de contribuyentes con declaración de impuesto a la renta en cero del año 2008	5
- Cierre de revisión de casos sin política de tiempos mínimos y máximos	8
- Informe de auditores externos y acta de determinación	9
- Recargo del 20% en los actos de determinación iniciados con posterioridad al 29 de diciembre de 2007	10



[Handwritten signature]
26/DIC/2012

Ref. Informe aprobado el

Quito,

Señor
Director General del Servicio de Rentas Internas
Quito

De mi consideración:

Hemos efectuado el examen especial a los procesos de determinación, recaudaciones y devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, IVA e Impuesto a la Renta, realizados por el Servicio de Rentas Internas, por el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010.

Nuestra acción de control de efectuó de acuerdo con las Normas Ecuatorianas de Auditoría Gubernamental emitidas por la Contraloría General del Estado. Estas normas requieren que el examen sea planificado y ejecutado para obtener certeza razonable de que la información y la documentación examinada no contienen exposiciones erróneas de carácter significativo, igualmente que las operaciones a las cuales corresponden, se hayan ejecutado de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias vigentes, políticas y demás normas aplicables.

Debido a la naturaleza especial de la acción de control los resultados se encuentran expresados en los comentarios, conclusiones y recomendaciones que constan en el presente informe.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 92 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado, las recomendaciones deben ser aplicadas de manera inmediata y con el carácter de obligatorio.

Atentamente,
Dios, Patria y Libertad

Galo Carrillo Ureña
Director de Auditoría 3, encargado

CAPÍTULO I

INFORMACIÓN INTRODUCTORIA

Motivo del examen

El examen especial en la Dirección General y Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, SRI, se realizó con cargo a imprevistos del Plan Operativo de Control Año 2011 de la Dirección de Auditoría 3 y en cumplimiento de la orden de trabajo 0009-DA3 de 25 de marzo de 2011 y oficio de alcance 09744-DA3 de 23 de junio del mismo año, suscritos por el Director de Auditoría 3, encargado.

Objetivo del examen

Verificar la legalidad, veracidad y propiedad en los procesos de determinación, recaudaciones y devoluciones del impuesto al valor agregado, IVA, e impuesto a la renta.

Alcance del examen

Se verificó el cumplimiento de procedimientos en la determinación, recaudaciones y devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, IVA e Impuesto a la Renta, realizados por el Servicio de Rentas Internas mediante auditorías y gestión tributaria, por el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010.

Base legal

Mediante Ley 41 publicada en el Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997 se creó el Servicio de Rentas Internas como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito.

Estructura orgánica de la Dirección General y Regional Norte

Dirección General

Dirección Nacional de Gestión Tributaria

- Departamento de Control Tributario
- Área de Apoyo y Supervisión

Dirección Nacional Jurídica

- Departamento Procesal Administrativo
- Área de Reclamos

Dirección Financiera Nacional

- Departamento Financiero Tributario
- Área de Registro y Control de Recaudaciones Tributarias

- Dirección Nacional de Desarrollo Tecnológico
 - Departamento de Desarrollo e Implementación

Dirección Regional Norte

- Departamento de Gestión Tributaria
 - Área de Control de Diferencias
 - Área de Devoluciones de IVA
- Departamento de Auditoría Tributaria
 - Área de Auditoría de Sociedades
 - Área de Auditoría de Personas Naturales
 - Área de Fiscalidad Internacional
 - Área de Grandes Contribuyentes

Departamento de Reclamos

Departamento de Cobranzas

La Dirección Regional del Norte, con sede en la ciudad de Quito, tiene bajo su jurisdicción las provincias de: Pichincha, Carchi, Imbabura, Sucumbíos, Orellana, Esmeraldas, Napo y Santo Domingo de los Tsáchilas.

Objetivo de la entidad

El Servicio de Rentas Internas, SRI, tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

Monto de recursos examinados

En el período sujeto a examen, la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas ejecutó las siguientes operaciones y/o registros relacionados con los componentes auditados, de los cuales se determinó el tamaño de la muestra, seleccionada a base de la materialidad e importancia relativa del sector de la economía que tiene apreciable relevancia impositiva o fue acreedora de devoluciones de impuestos por montos significativos

Componente	Sub Componente	N° Registros	Monto	Tamaño Muestra	
				N° Registros	Monto
Determinación	Auditoría Tributaria	166	26 439 010,25	21	18 834 568,94
	Control Diferencias	171	2 387 214	22	1 143 488,56

Art. 40-50

Recaudaciones	Voluntaria	720	10 868 398 460	4	657 341 163,46
	Forzosa	502 056	390 706 110	100	85 650 996,56
Devoluciones Impuesto a la Renta	Pago Indebido	20 170	94 507 735	100	19 323 511,18
	Pago exceso	19 233	44 467 121		
Devoluciones Impuesto al Valor Agregado, IVA	Exportadores	7 196	117 183 893	70	34 070 260,87
	Proveedores Sector Público	3 490	55 997 744	9	8 894 679,22
	Convenios Internacionales	5 020	34 251 296	22	6 678 557,06
	Otros sectores *		133 254 674	-----	-----
Totales USD			12 432 871 756	348	838 615 782,91

*= Corresponde a devoluciones de otros sectores que no son por valores representativos, a excepción de la devolución de IVA a entidades del sector público por 115 302 338,00 USD, que no son objeto de análisis en el presente examen.

Servidores relacionados

La nómina de servidores relacionados consta en Anexo 1.

encueto 11.28

CAPÍTULO II

DESARROLLO DE LOS HALLAZGOS

Revisión de contribuyentes con declaración de impuesto a la renta en cero del año 2008

El control de diferencias a cargo del área del mismo nombre que pertenece al Departamento de Gestión Tributaria de la Dirección Regional, se realiza a base de proyectos que constan en el Plan Anual de Control, diseñado y aprobado en la Dirección Nacional de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas.

El proyecto Gestión y Control de la Presentación de Declaración de Impuesto a la Renta en "Cero" de agosto de 2009, tuvo el propósito de generar riesgo a la mayor cantidad de contribuyentes que presentaron su declaración de Impuesto a la Renta del año 2008 en cero, a fin de persuadirlos para que presenten una declaración sustitutiva de acuerdo a sus registros contables, que en forma general cumplió su propósito.

No obstante, existen casos que concluyeron con la imposición de sanciones, como el del contribuyente Corporación de Estudios, ESTADE, que fue sancionado por 156,00 USD, debido a la falta de entrega de información requerida por la Administración Tributaria y/o presentación de declaración sustitutiva, para comprobar los datos de la declaración original del sujeto pasivo.

Si bien se logró el propósito contemplado en el proyecto, algunos contribuyentes adoptaron la actitud de no entregar información a la Administración Tributaria, con lo cual limitaron la revisión para confirmar la veracidad de la declaración en cero, ya que el área de Control Diferencias únicamente cumplió con el propósito del proyecto.

Conforme el numeral 9 del programa de control referido, al Área de Programación de la Dirección Nacional, le correspondía definir si es pertinente iniciar un proceso de control posterior en función de los resultados obtenidos.

El artículo 107-C "Cruce de Información", de la Ley de Régimen Tributario Interno, disposición vigente desde el 29 de diciembre de 2007, establece:

"...Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra

circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pagos por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato..."

Al respecto, el personal del área responsable, manifestó:

"..Que de acuerdo a los lineamientos contenidos en el Programa de Control "Gestión y Control de la Presentación de Declaración de Impuesto a la Renta en Cero" de agosto de 2009 enviado por la Dirección Nacional, la función de Gestión Tributaria, en este proyecto, era la de generar riesgo a la mayor cantidad de contribuyentes que presentaron su declaración de Impuesto a la Renta del año 2008 en cero, a fin de persuadirlos para que presenten una declaración sustitutiva de acuerdo a sus registros contables..."

El proceso tuvo como inicio la notificación de una exhibición contable o un requerimiento de información para verificar que el contribuyente haya tenido actividad económica, solicitándole los estados financieros, libros mayores, ventas, costo de ventas, etc., así como toda la documentación que sustente su movimiento contable o registro de ingresos y gastos. Una vez concluido el proceso de requerimiento de información, el siguiente paso fue la solicitud de la respectiva sanción al Área de Infracciones, por haber presentado la declaración de Impuesto a la Renta en cero.

Para el caso analizado, debido a que el contribuyente no presentó documentación alguna en respuesta al requerimiento de información y a la preventiva de sanción, se emitió la Resolución Sancionatoria que dio fin al proceso de control.

Finalmente, de acuerdo con el numeral 9 del programa de control referido, al Área de Programación de la Dirección Nacional, le corresponde definir si es pertinente iniciar un proceso de control posterior en función de los resultados obtenidos.

El Auditor Jefe de Equipo, con oficio 16685 DA3 de 5 de octubre de 2011, se puso en conocimiento del Director General del Servicio de Rentas Internas, esta observación para que presente sus puntos de vista.

El Director General del Servicio de Rentas Internas, con memorando NAC-DGEMGE111 00241 de 18 de octubre de 2011, dispuso al Director Nacional de Gestión Tributaria, Director Nacional Jurídico y Auditor Interno Jefe, el cumplimiento y aplicación de las recomendaciones a nivel Regional y Nacional.

El Director General del Servicio de Rentas Internas, con oficio 00003 de 26 de enero de 2012, señaló:

“...Como alcance al oficio 00535, adjunto al presente Memorando N° SRI-NAC-DNG-2010-0040-M, que se refiere a la petición de la Dirección General de acatar las recomendaciones contenidas en el oficio No. 0016685 DA3.- Tema 1: Revisión de contribuyentes con declaración de impuesto a la renta en cero año 2008.-...En virtud de lo señalado en los párrafos anteriores, los Departamentos Regionales de Gestión Tributaria, deben revelar en los informes de cierre toda la gestión realizada, incluyendo los casos en los cuales el contribuyente ha sido sancionado por no presentar la información requerida, a fin de que el Área de Programación de Control Tributario, cuente con los insumos necesarios para el análisis de la pertinencia de iniciar controles extensivos, semintensivos o intensivos, considerando para el efecto entre otras variables la capacidad operativa de las Direcciones Regionales y el cumplimiento del Plan de Control Tributario.- Tema 2: Cierre de revisión de casos sin política de tiempos mínimos y máximos.-...En cuanto a la recomendación expuesta, me permito manifestar que esta Dirección a través del Área de Programación de Control Tributario, establece en los memorandos correspondientes, el tiempo otorgado para el inicio y cierre de cada plan de control, en concordancia con la norma general.- a) establecida en el Procedimiento para la Gestión de Omisos, Inconsistencias, Diferencias y Persuasivas vigente a partir de Diciembre de 2010, que indica:- a) Los parámetros, la metodología de selección y generación de las bases de contribuyentes a ser sujetos de control, así como el tiempo de cierre de los planes, son de responsabilidad del Área de Programación de la DNGT en coordinación con las Direcciones Regionales. Para la generación de bases de contribuyentes a ser sujetos de control, se tomará en cuenta la capacidad operativa de cada oficina y prelación de contribuyentes, acorde a lo que disponga en el Programa Anual de Control y Gestión de Cumplimiento Tributario.- Por lo que de conformidad con lo mencionado, el tiempo de ejecución de un caso, es puesto en conocimiento de las áreas regionales de control mediante memorando, conjuntamente con la base de casos a gestionar. Tema 3: Informe de auditores externos y acta de determinación.- ...En virtud de lo expuesto, El Departamento de Control Tributario se encuentra desarrollando una política que busca dar cumplimiento a las recomendaciones emitidas por la Contraloría General del Estado, considerando para el efecto los aspectos anteriormente señalados...”

Conclusión

El área de Control de Diferencias cumplió el propósito del proyecto para Gestión y Control de la Presentación de Declaración de Impuesto a la Renta en Cero de agosto de 2009, no obstante, algunos contribuyentes no entregaron información a la Administración, por lo que fueron sancionados. La actitud del contribuyente limitó la revisión por parte del sujeto activo para confirmar la veracidad de la declaración en

cero,



Recomendación

Al Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas

1. Dispondrá al Jefe de Gestión Tributaria de la Dirección Regional Norte, informe oportunamente sobre casos similares que se produzcan en las futuras acciones de control, a fin de analizar la conveniencia o no de requerir la aprobación de extender las acciones de control a los propósitos de los Proyectos aprobados.

Cierre de revisión de casos sin política de tiempos mínimos y máximos

En varios casos revisados por el Área de Control de Diferencias, se observó que el procedimiento de cierre del caso que está contemplado en el flujo del proceso de control de diferencias y que consiste en generar un informe final de la revisión, se produce luego de algunos días desde la fecha de notificación de la liquidación de pago y la fecha de cierre, como consta en el siguiente cuadro:

Caso revisado	Fecha notificación liquidación de pago	Fecha de cierre	Días transcurridos
Corporación Estudio ESTADE	2009-11-09	2010-06-10	213
Agromaqunaria Cía. Ltda.	2010-05-26	2010-08-02	68
Játiva & Játiva Cía. Ltda.	2009-12-23	2010-02-19	58
Andrade Silva Javier	2010-01-25	2010-01-28	3

Aún cuando, la situación observada no afecta al flujo del proceso, este procedimiento fue establecido en la guía respectiva de trabajo y se encuentra vigente.

El Jefe del Área de Control de Diferencias, en reunión de trabajo realizada el 10 de junio de 2011, manifestó que no existe una política o normativa formal que estipule el tiempo de ejecución de un caso, sin embargo, le corresponde a cada funcionario priorizar el cierre de los mismos, de acuerdo a la carga operativa y a las exigencias de la Dirección Nacional.

El Auditor Jefe de Equipo, con oficio 16685 DA3 de 5 de octubre de 2011, esta observación puso en conocimiento del Director General de Servicio de Rentas Internas, quien con memorando NAC-DGEMGE111 00241 de 18 de octubre de 2011, dispuso al Director Nacional de Gestión Tributaria, Director Nacional Jurídico y Auditor Interno Jefe, el cumplimiento y aplicación de las recomendaciones a nivel Regional y Nacional.

OCRU

Conclusión

El procedimiento de cierre de casos revisados en el Área de Control de Diferencias, no tiene política de tiempos mínimos y máximos, que regule su emisión.

Recomendación

Al Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas

2. Dispondrá al Jefe del Departamento de Gestión Tributaria de la Dirección Regional Norte, determine los tiempos mínimos y máximos en los que deban realizarse los cierres de los casos revisados en el área de Control de Diferencias; los cuales serán aprobados por la Dirección Regional previo a su difusión al personal correspondiente.

Informe de auditores externos y acta de determinación

El informe de cumplimiento de obligaciones tributarias emitido por los auditores externos del contribuyente, que fue motivo de determinación tributaria en el año 2008, por parte de la Dirección Regional Norte, contiene la opinión favorable sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin embargo, la Administración Tributaria, luego de la auditoría realizada, determinó glosas y diferencias de impuestos a favor del Servicio de Rentas Internas, en base a incumplimientos normativos, como consta en la respectiva acta de determinación.

El artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente a la fecha del acto de determinación, dispone que los auditores externos están obligados, bajo juramento, a incluir en los dictámenes que emitan sobre estados financieros de las sociedades que auditan, una opinión respecto del cumplimiento por éstas de sus obligaciones como sujetos pasivos de obligaciones tributarias. La opinión inexacta o infundada que un auditor externo emita en relación con lo establecido en este artículo, lo hará responsable y dará ocasión a que el Director General del Servicio de Rentas Internas solicite al Superintendente de Compañías o de Bancos y Seguros, según corresponda, la aplicación de la respectiva sanción, por falta de idoneidad en sus funciones, sin perjuicio de las otras sanciones que procedan según lo establecido en el Código Penal.

El Jefe del departamento de Auditoría Tributaria, en reunión de trabajo realizada el 2 de junio de 2011, expresó que en las auditorías externas se realiza la revisión,

M. L. J. J. J.

tomando como base temas de materialidad y muestras, no realizan el análisis con la profundidad que efectúa la Administración, además en muchos casos son temas de interpretación de la norma y de los criterios jurídicos internos del Servicio de Rentas Internas, SRI; e indican que al momento, no existe un procedimiento a nivel nacional definido para el efecto.

El Auditor Jefe de Equipo, con oficio 16685 DA3 de 5 de octubre de 2011, el indicado hallazgo de auditoría, puso en conocimiento del Director General de Servicio de Rentas Internas, quien con memorando NAC-DGEMGE111 00241 de 18 de octubre de 2011, dispuso al Director Nacional de Gestión Tributaria, Director Nacional Jurídico y Auditor Interno Jefe, el cumplimiento y aplicación de las recomendaciones a nivel Regional y Nacional.

Conclusión

No existe un procedimiento de la aplicación del artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para los casos en que los informes de cumplimiento de obligaciones tributarias emitidos por los auditores externos de los contribuyentes contienen opiniones favorables, cuando los resultados de las auditorías tributarias determinan incumplimientos normativos y diferencias de impuestos.

Recomendación

Al Director General del Servicio de Rentas Internas

3. Dispondrá a los Directores Nacionales de Gestión Tributaria y Jurídico que preparen una política para su aprobación, que permita aplicar las disposiciones de los artículos 102 y 259 de la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, respectivamente.

Recargo del 20% en los actos de determinación iniciados con posterioridad al 29 de diciembre de 2007

En el componente de determinación sobre la revisión de casos de auditoría tributaria y control de diferencias de impuestos, se verificó que la Dirección Regional Norte aplicó el recargo del 20% establecido en el artículo 90 del Código Tributario, disposición vigente desde el 29 de diciembre de 2007, en todos los actos de determinación
UW-1000

iniciados con posterioridad al 29 de diciembre de 2007, aún cuando los ejercicios fiscales sujetos de revisión fueron anteriores al 2008. El indicado artículo señala:

"...Determinación por el Sujeto Activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme el artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.- La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20%, sobre el principal..."

El Servicio de Rentas Internas, aplicó el artículo 90 del Código Tributario, una vez efectuada la tercera reunión de Unificación de Criterios Jurídicos, y obtenido el "Tercer Documento de Criterios Jurídicos Unificados", cuya difusión y aplicación a nivel nacional, fue acogida y aprobada por el Director General, según consta en memorando NAC-DNJM2008-131 de 2 de abril de 2008, que en la parte pertinente se señala:

"...El recargo se aplicará en todos los actos determinativos que se emitan a partir del 30 de diciembre de 2007, sobre el valor a pagar a favor de la Administración, sin considerar intereses y multas; independientemente de la fecha de iniciación de dichos procesos..."

Hay que notar, que el recargo del 20% referido tiene una naturaleza sancionadora, puesto que intenta disuadir al contribuyente de incumplir sus obligaciones tributarias. Al respecto, la actual Constitución de la República en los numerales 3 y 5 de su artículo 76, establece:

"...En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: ...Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.-En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora..."

En este sentido, la Constitución Política de la República del Ecuador, vigente hasta el 19 de octubre de 2008, contenía los mismos principios en los numerales 1 y 2 de su artículo 24. Concordantemente, la parte pertinente del primer inciso del artículo 300 de la actual Carta Fundamental Ecuatoriana, determina:

de la CE 2008

"...El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria..."

De la misma forma, el artículo 5 del Código Tributario, consagra los principios tributarios; y, en el artículo 311 determina en su parte pertinente, lo siguiente:

"...Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves..."

Varios contribuyentes realizaron el pago de la obligación tributaria determinada, así como el valor del 20% de recargo, como el caso del acta de determinación 1720090100092 notificada el 17 de febrero de 2009, cuya orden de determinación fue el 16 de septiembre de 2008 y el ejercicio fiscal de revisión el 2005.

El Auditor Jefe de Equipo, con oficio 023-JLG-DRN-DRI de 14 de julio de 2011, solicitó al Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, el detalle de la deuda generada en los años 2008, 2009 y 2010 por concepto del 20% de recargo en todos los casos en que la Dirección Regional Norte ejerció su facultad determinadora, quien con memorando RNO-COBMGEI11-00290 de 25 de julio de 2011, señaló que el valor del 20% de recargos registrados en el Sistema Nacional de Cobranzas, es de 136 233 205,85 USD, que corresponde 126 549 594,92 USD por determinación; y 9 683 610,93 USD por recargos; de los cuales 7 835 535,90 USD fueron pagados por los contribuyentes sujetos a determinación, en el período del 2008 al 2010. La diferencia de 128 397 669,95 USD corresponden a valores que se encuentran en proceso de impugnación por parte de los sujetos pasivos, es decir aún no fueron pagados por los contribuyentes.

En la revisión de 43 procesos el valor de la aplicación del recargo del 20%, asciende a 3 255 551,04 USD.

En la resolución de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial 471 de 16 de junio de 2011, artículo 1, en la parte pertinente se señala:

"...En consecuencia no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, el 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008..."

La Dirección Nacional Jurídica, a través del Jefe de Asesoría Jurídica, con memorando RNO-JURMGEI11-0076 de 26 de julio de 2011, en respuesta al requerimiento de

auditoría, puso en conocimiento el precedente jurisprudencial obligatorio emitido por la Corte Nacional de Justicia el 30 de mayo de 2011, respecto de los fallos de triple reiteración sobre el recargo del 20%, con la indicación de que se aplique de manera obligatoria conforme lo establece el artículo 185 de la Constitución de la República.

La entidad, aún no ha adoptada ninguna disposición, acción o estrategia para resolver sobre los valores del 20% de recargo, pagados por los contribuyentes, por la aplicación errónea del artículo 90 del Código Tributario.

El Auditor Jefe de Equipo, con oficio 043-PAM-DRN-SRI-11 de 27 de enero de 2012, comunicó al ex Director Nacional Jurídico del Servicio de Rentas Internas, los resultados provisionales de auditoría en referencia al recargo del 20%, en los actos de determinación iniciados con posterioridad al 29 de diciembre de 2007.

El ex Director Nacional Jurídico del Servicio de Rentas Internas, con comunicación de 23 de febrero de 2012, indicó lo siguiente:

“...En atención al oficio 043-DA3-PAM-DRN-SRI-11, he de manifestar que la actuación de la Dirección Nacional Jurídica a mi cargo, se enmarcaba en lo establecido en el artículo 13 del Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas Internas...”

El Auditor Jefe de Equipo, con oficio 039-DA3-PAM-DRN-SRI-11 de 4 de enero de 2012, comunicó los resultados provisional al Director General del Servicio de Rentas Internas en lo que se refiere al Recargo del 20% en los actos de determinación iniciados con posterioridad al 29 de diciembre de 2007.

El Director General del Servicio de Rentas Internas, con oficio NAC-AITOSGE12-00218 de 27 de enero de 2012, indicó lo siguiente:

*“...En atención al oficio No. 039-DA3-PAM-DRN-SRI-11 de 4 de enero de 2012, enviado por Ud. a la Dirección General del Servicio de Rentas Internas; pongo en su conocimiento lo siguiente:.-**ANTECEDENTES**.- La Contraloría General del Estado se encuentra realizando un examen especial a la determinación, recaudaciones y devoluciones del impuesto al valor agregado IVA, e impuesto a la renta, en la Dirección Regional Norte por el período comprendido entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2010.- Con la finalidad de presentar los puntos de vista y/o documentos justificativos correspondientes de ser el caso, se pone en conocimiento de esta Administración los resultados provisionales obtenidos:.- 1. Recargo del 20% en los actos de determinación iniciados con posterioridad al 29 de diciembre de 2007:.- La Contraloría afirma que se ha verificado que la Dirección Regional Norte aplicó el recargo del 20% establecido en el Art. 90 del Código Tributario vigente hasta el 29 de diciembre de 2007, en todos los casos de determinación iniciados con posterioridad a dicha fecha, aún cuando*

los ejercicios fiscales sujetos a revisión fueron anteriores al 2008.- Sostienen que el Servicio de Rentas Internas aplicó el mencionado artículo una vez que se efectuó la tercera reunión de unificación de criterios jurídicos, de la cual se obtuvo un documento que fue difundido para su aplicación a nivel nacional y que señala: - "...El recargo se aplicará en todos los actos determinativos que se emitan a partir del 30 de diciembre de 2007, sobre el valor a pagar a favor de la administración sin considerar intereses y multas; independientemente de la fecha de iniciación de dichos procesos..."- Manifiesta también que varios contribuyentes realizaron el pago de la obligación tributaria determinada así como el valor del 20% de recargo, como el caso del acta de determinación 1720090100092 notificada el 17 de febrero de 2009, cuya orden de determinación fue notificada el 16 de septiembre de 2008 y el ejercicio fiscal de revisión el 2005.- Adicionalmente Contraloría afirma que del detalle de la deuda generada en los años 2008, 2009 y 2010 por concepto del 20% del recargo en todos los casos en que la Dirección Regional Norte ejerció su facultad determinadora se estableció lo siguiente:.- -Totalidad de recargos registrados en el sistema Nacional de Cobranzas es de 136 233 205,85USD - 126 549 594,92 USD correspondiente a determinaciones - 9 683 610,93 USD por recargos de los cuales 7 835 535,90 USD fueron pagados por los contribuyentes sujetos a determinación en el periodo 2008 a 2010.- Indican también que la Dirección Nacional Jurídica, a través del Jefe de Asesoría Jurídica, en respuesta al requerimiento de auditoría, puso en conocimiento el precedente jurisprudencial obligatorio emitido por la Corte Nacional de Justicia el 30 de mayo de 2011, respecto de los fallos de triple reiteración sobre el recargo del 20%, con la indicación de que se aplique de manera obligatoria conforme lo establece el Art. 185 de la Constitución de la República del Ecuador.- La Contraloría señala que esta Administración Tributaria "...no ha adoptado ninguna acción o estrategia para resolver sobre los valores del 20% de recargo pagados por los contribuyentes, por la aplicación errónea del Art. 90 del Código Tributario..."- **FUNDAMENTOS NORMATIVOS.-** El 4 de mayo de 2011 la Corte Nacional de Justicia emite el precedente jurisprudencial obligatorio respecto de los fallos de triple reiteración sobre el recargo del 20%; con la indicación de que se aplique de manera obligatoria conforme lo establece el artículo 185 de la Constitución. Dicha resolución fue publicada en el Registro Oficial No. 471 de 16 de junio de 2011.- El Art. 185 de la Constitución de la República del Ecuador establece, en su primer inciso: "Las sentencias emitidas por las salas especializadas de la Corte Nacional de Justicia que reiteren por tres ocasiones la misma opinión sobre un mismo punto, obligarán a remitir el fallo al pleno de la Corte a fin de que ésta delibere y decida en el plazo de sesenta días sobre su conformidad. Si en dicho plazo no se pronuncia, o si ratificara el criterio, esta opinión constituirá jurisprudencia obligatoria".- La Resolución de la Corte Nacional de Justicia citada anteriormente señala en su artículo 1: "Confirmar el criterio expuesto por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia y aprobar el informe elaborado por dicha Sala, y en consecuencia, declarar la existencia del siguiente **precedente jurisprudencial obligatorio**, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho:.- PRIMERO: El recargo del 20% sobre el principal que se aplica en aquellos casos en que el sujeto activo ejerce su potestad determinadora de forma directa, incorporando en el segundo inciso del art. 90 del Código Tributario por el art. 2 del Decreto Legislativo No. 000, publicado en Registro Oficial Suplemento 242 de 29 de diciembre del 2007, tiene una naturaleza sancionatoria, pues, procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Al constituir el recargo del 20% sobre el principal una sanción, deben aplicársele las normas que sobre la irretroactividad de la ley penal contienen la Constitución, el Código Tributario y el Código Penal, así como las normas sobre la irretroactividad de la ley

tributaria, que mandan que las sanciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. **En consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es, al 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008**". (El resaltado me pertenece).- Consecuentemente, el precedente jurisprudencial obligatorio rige hacia el futuro a partir de su vigencia y, no tiene efectos retroactivos.- El Art. 90 del Código Tributario, señala: "Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal". El Art. 122 del mismo cuerpo legal, establece: "Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención (SIC) por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. **En iguales condiciones se considerará pago indebido aquel que se hubiera satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal**".(El resaltado me pertenece).- El Art. 143 del Código mencionado, dispone: "Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho en los siguientes casos:- 1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite; 2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate; 3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueron manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada; 4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente su falsedad. 5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y 6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución".- El Art. 305 del Código Tributario, señala: "Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo a la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, solo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados

desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26".- En virtud de la normativa citada, queda claro que el precedente jurisprudencial rige solamente a futuro, razón por la cual, no es aplicable a actos administrativos emitidos con anterioridad. En consecuencia, La Dirección Nacional Jurídica, en Memorando N° RNO-JURMGEI11-0076 de 26 de julio de 2011 expidió las directrices del caso y puso en conocimiento de esta administración el precedente jurisprudencial obligatorio respecto de los fallos de triple reiteración sobre el recargo del 20%, con la indicación de que se aplique de manera obligatoria desde la fecha de vigencia del precedente jurisprudencial hacia el futuro.- Esto implica que la actuación de la Administración Tributaria con anterioridad a la expedición del precedente jurisprudencial fue legal y no se encontraba condicionada al cumplimiento de fallos cuya aplicación no era obligatoria..."

Lo anteriormente indicado por el Director General, ratifica lo comentado por el equipo de auditoría, en razón de que en la Resolución de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial 471 de 16 de junio de 2011, artículo 1, en la parte pertinente se señala: en consecuencia, no cabe que se aplique el recargo del 20% a las determinaciones con anterioridad a la entrada en vigencia de la reforma, esto es el 29 de diciembre de 2007, como tampoco cabe que se lo aplique a las determinaciones iniciadas con posterioridad a esa fecha, pero que se refieran a ejercicios económicos anteriores al 2008.

A pesar de que el Director General del Servicio de Rentas Internas manifestó que la aplicación del precedente jurisprudencial rige para el futuro, está desconociendo que la Jurisprudencia es fuente de Derecho y que establece parámetros para aplicación de la Ley. En el caso, no solamente la Ley fue clara sino también la Constitución de 1998 en su artículo 257 y la de 2008 en su artículo 300, que prohíben la aplicación retroactiva de la Ley.

Si bien existe el precedente jurisprudencial, la administración tributaria desconoció lo que disponían y disponen los artículos 3, 11 y 311 del Código Tributario, que prohíben la aplicación retroactiva de la Ley, lo cual es la base fundamental para la correcta aplicación de lo dispuesto en la aplicación del artículo 90 del Código Tributario.

En consecuencia, la Administración Tributaria, equivocó la aplicación de la norma contenida en el artículo referido causando perjuicio a los contribuyentes y generando una mayor litigiosidad en torno a los actos administrativos.

Alonso

Conclusión

La Administración Tributaria, como recargos del 20%, por aplicación del artículo 90 del Código Tributario reformado, tiene registrados en el Sistema Nacional de Cobranzas, 136 233 205,85 USD por actas de determinación de períodos anteriores al 2008; desconociendo lo que disponían y disponen los artículos 3, 11 y 311 del Código Tributario.

Hecho subsecuente

Posterior al corte del examen, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dictó la sentencia 138-2010 de 24 de marzo de 2011 dentro del juicio de impugnación 1047-2009, completándose tres sentencias contrarias a la Dirección Regional del Litoral Sur y Dirección General del Servicio de Rentas Internas.

En razón de las sentencias citadas y fundamentado en los artículos 185 de la Constitución de la República y 180 numeral 2 del Código Orgánico de la Función Judicial, el pleno de la Corte Nacional de Justicia, ratificó el criterio vertido por la Sala Contencioso Tributaria, emitiéndose el precedente jurisprudencial de obligatorio cumplimiento contenido en la Resolución de la Corte Nacional de Justicia, publicada en el Registro Oficial 471 de 16 de junio de 2011, que se señala en la página 12 de este informe.

Recomendaciones

Al Director General del Servicio de Rentas Internas

4. Dispondrá al Director Regional Norte, aplicar los principios de las normas tributarias sancionadoras contenidas en la Constitución de la República y en el Código Tributario, tomando todas las acciones pertinentes que más favorezcan a su efectiva vigencia.
5. Dispondrá la revisión y reforma de la disposición constante en memorando NAC-DNJM2008-131 de 2 de abril de 2008, de tal forma que sea consistente con los principios de las normas tributarias sancionadoras contenidas en la Constitución de la República y en el Código Tributario.



Galo Carrillo Ureña
Director Auditoría 3, encargado