



**FACULTAD DE DERECHO**

**EL RECARGO EN MATERIA TRIBUTARIA COMO MECANISMO PARA  
EVITAR LA EVASIÓN DE IMPUESTOS**

Trabajo de Titulación presentado en conformidad a los requisitos establecidos  
para optar por el título de

**ABOGADO DE LOS TRIBUNALES Y JUZGADOS DE LA REPÚBLICA DEL  
ECUADOR**

Profesor Guía

Abg. Carlos Coronel Endara

Autor

Bolívar Andrés Figueroa Martínez

Año

2011

## DECLARACIÓN PROFESOR GUÍA

“Declaro haber dirigido este trabajo a través de reuniones periódicas con la estudiante, orientando sus conocimientos para un adecuado desarrollo del tema escogido, y dando cumplimiento a todas las disposiciones vigentes que regulan los Trabajos de Titulación.”

Abg. Carlos Coronel Endara  
C.C. 100222403-6

## DECLARACIÓN DE AUTORÍA DEL ESTUDIANTE

“Declaro que este trabajo es original, de mi autoría, que se han citado las fuentes correspondientes y que en su ejecución se respetaron las disposiciones legales que protegen los derechos de autor vigentes”

Bolívar Andrés Figueroa Martínez

C.C. 110420306-0

## AGRADECIMIENTOS

Al abogado Carlos Coronel Endara por su paciencia y acierto para dirigir la presente tesis, a la abogada Carmen Amalia Simone por los aportes en jurisprudencia para el desarrollo de la temática planteada, al Dr. Santiago Cadena por su buena crítica en la corrección de esta tesis, a mis profesores de Derecho Tributario por mostrarme a través de sus clases lo apasionante de esta rama; al Ec. Miguel Avilés, Ec. Romeo Carpio, funcionarios del Servicio de Rentas Internas que me proporcionaron diligentemente su ayuda.

Al Dr. Juan Carlos Arízaga, Dr. Jorge Baeza, Abg. Diana Rengel por dirigir, hoy por hoy, la mejor Escuela de Derecho del Ecuador.

A todas mis profesoras y profesores, cada uno a su manera, enseñándome el ser y el deber ser del Derecho. A mis amigas (Andre, Caro B, Caro R, Gaby, Olga), amigos (Andrés, David M, Felipe, Gonzo, Jaime V, Juanpa, Max, Nico, Pablo) compañeras y compañeros, de quienes he aprendido aciertos y desaciertos, lo bueno y lo malo del ser abogado y del ser humano.

A mis compañeros y amigos de *Visión Universitaria*, por todos los objetivos luchados y logrados.

En fin, a todos ellos un agradecimiento especial por volverse parte de mi carrera universitaria y de mi profesión de abogado.

## DEDICATORIA

A mis abuelos (†) que desde el cielo me acompañan, a mi abuelita Bertha por todos sus consejos, oraciones y apoyo. A mis amados padres Ángel Bolívar y Mary Jenny por sus excelentes enseñanzas de vida, principios y valores impartidos. A Cindy, por el amor, esfuerzo y apoyo sincero. A toda mi familia. Ya que sin ellos esto no podría ser posible. Y al autor de esta obra por todo el empeño y constancia para desarrollarla.

## RESUMEN

El recargo tributario es una institución jurídica completamente nueva en la legislación ecuatoriana. En los últimos tres años ha sido implementada inicialmente en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria incorporándola a través de las reformas al Código Tributario y la más reciente implementación se produjo pocos meses atrás en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización así como en el Código Orgánico de Producción, Comercio e Inversiones, estableciendo de esta manera el recargo tributario en impuestos internos, municipales e impuestos al comercio exterior. Esto ha merecido la atención de los espacios académicos, que aunque poco se ha escrito sobre el tema, se está volviendo una de las cuestiones más discutidas dentro de estos espacios del saber. Una discusión un poco más profunda se ha desarrollado en torno al ejercicio profesional de abogados tributaristas y actores desenvueltos en este escenario; muestra de ello es la demanda de inconstitucionalidad tramitada en la Corte Constitucional; y las sentencias de la Sala Especializada de los Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia que han establecido un precedente judicial de cumplimiento obligatorio sobre algunos temas que se plantean ante el recargo.

La presente tesis ofrece un enfoque que abarca la teoría usada en el Código Civil referente a las obligaciones y referente a los efectos del incumplimiento de las obligaciones, haciendo un símil con el recargo tributario. Se aborda el tema constitucional estableciendo los suficientes elementos teóricos y legales, a medida que se deja las puertas abiertas para que los lectores del presente trabajo puedan sacar sus propias conclusiones, tomando en cuenta también, las tesis, propuestas y conclusiones que aquí se realizan.

## ABSTRACT

The tax surcharge is a completely new institution in the Ecuadorian legislature. In the last three years it has been implemented in the *Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador*, incorporating it through the reforms in the *Código Tributario* and more recently, only a few months back, through the *Código Orgánico de Administración Territorial, Autonomía y Descentralización*, just as in the *Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones*, thus establishing the tax surcharge in internal, municipal, and international trade taxes. This has deserved the attention of academic spaces, where, although little has been written about the topic, it is becoming one of the most debatable issues within these circles of knowledge. A more profound discussion has developed in the professional exercise of tax lawyers and actors who practice within this scenario, proof of which are the law suit for unconstitutionality processed by the Constitutional Court, and the sentences of the National Court of Justice which have established a judicial precedent of mandatory observance over some topics that have been created by the tax surcharge.

The present thesis offers a focus that covers the theory used in the *Código Civil* referring to the obligations and the effects of non-compliance of the obligations, making a simile with the tax surcharge. The constitutional matter is tackled establishing the necessary theoretical and legal elements, in such a way that the doors are left open for the readers of the present to draw their own conclusions while taking into account the thesis, proposals, and conclusions here explored.

## INDICE

INTRODUCCIÓN .....	1
1.CAPITULO I. DEFINICIONES BÁSICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO. EL TRIBUTO.....	3
1.1.ORIGEN DE LOS TRIBUTOS .....	3
1.2.NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUTO.....	5
1.3.DEFINICIONES DEL TRIBUTO.....	7
1.3.1.DEFINICIÓN LEGAL DEL TRIBUTO.....	8
1.3.2.DEFINICIÓN CONCEPTUAL DEL TRIBUTO.....	10
1.4.CLASES Y TIPOS DE TRIBUTOS .....	13
1.4.1.IMPUESTOS .....	14
1.4.1.1. IMPUESTOS DIRECTOS.....	15
1.4.1.2. IMPUESTOS INDIRECTOS.....	16
1.4.2.TASAS.....	17
1.4.3.CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y DE MEJORA.....	18
1.5.PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS .....	19
1.5.1.PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y NORMATIVOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA TRIBUTARIA .....	20
1.5.2.DESARROLLO DE LA DOCTRINA SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.....	23
2.CAPITULO II. FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	30

2.1.INTRODUCCIÓN A LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	30
2.2.FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS SISTEMAS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA .....	34
2.2.1.DETERMINACIÓN POR PARTE DEL SUJETO ACTIVO .....	37
2.2.2.DETERMINACIÓN POR PARTE DEL SUJETO PASIVO .....	38
2.2.3.DETERMINACIÓN DE MODO MIXTO .....	38
2.3.LA FACULTAD DETERMINADORA POR PARTE DEL SUJETO ACTIVO .....	39
2.3.1.FORMA SIMPLIFICADA DE DETERMINACIÓN A TRAVÉS DE LIQUIDACIÓN DE PAGO POR DIFERENCIAS DE DECLARACIÓN .....	49
2.3.2.LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA PROPIAMENTE DICHA.....	52
3.CAPITULO III. EL RECARGO COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA.....	55
3.1.EL RECARGO COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA.....	55
3.1.1.DEFINICIÓN DOCTRINARIA .....	57
3.1.2.NATURALEZA JURÍDICA .....	62
3.2.MULTAS E INTERESES ¿SON TIPOS DE RECARGO?.....	67
3.2.1.LA MULTA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	68
3.2.2.EL INTERÉS EN MATERIA TRIBUTARIA .....	71
3.3.CLASES Y TIPOS DE RECARGO .....	74
3.3.1.EL RECARGO RESARCITORIO.....	74
3.3.2.EL RECARGO SANCIONATORIO O PUNITIVO .....	76

3.3.3.EL RECARGO MIXTO.....	78
3.4.EL RECARGO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.....	78
3.4.1.EL RECARGO DEL 20% EN LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN	80
3.4.2.EL RECARGO DEL 100% EN LA SOLICITUD DE CRÉDITO TRIBUTARIO.....	82
3.4.3.EI RECARGO DEL 20% POR EL NO PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA.....	84
3.5.ARGUMENTOS TÉCNICO-JURÍDICOS SOBRE EL RECARGO .....	86
3.5.1.ENTREVISTAS A FUNCIONARIOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. ....	87
3.5.1.1.Eco. Juan Miguel Avilés Murillo .....	87
3.5.2.ENTREVISTAS A PROFESIONALES FUERA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.....	88
3.5.2.1.Abog. Camen Amalia Simone Lasso .....	88
3.5.2.2.Abog. Jaime Mejía Andrade .....	89
3.6.LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RECARGO .....	90
4.CAPITULO IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	94
4.1.CONCLUSIONES.....	94
4.2.RECOMENDACIONES .....	99
BIBLIOGRAFÍA .....	102
ANEXOS .....	108

ANEXOS .....	108
ANEXO UNO.....	108
ANEXO DOS.....	118
ANEXO TRES.....	123
ANEXO CUATRO.....	132
ANEXO CINCO.....	187
ANEXO SEIS.....	187
ANEXO SIETE .....	192
ANEXO OCHO.....	194

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis se realiza iniciando con un preámbulo del origen del tributo y su importancia desde los inicios de la humanidad, para continuar con un estudio de las definiciones básicas del Derecho Tributario que parte desde el tributo, su naturaleza y su concepción, se abordan los tributos y sus clases, definiciones, para finalizar el capítulo uno con un estudio de los principios tributarios analizados a nivel doctrinario, constitucional y legal. En el segundo capítulo se abordan las facultades de la Administración tributaria, haciendo un énfasis en la facultad determinadora, que constituye la facultad desde la cual se aplican los recargos en materia tributaria en el Ecuador, se analiza los alcances y límites de la determinación, así como los sistemas y formas de determinación de los diferentes sujetos de la relación jurídico-tributaria. El tercer capítulo analiza a profundidad el recargo como institución jurídica haciendo un análisis de tipo civil, penal y tributario; se realiza un símil académico de la obligación tributaria y de los efectos del incumplimiento de ésta, para con la obligación civil, así como se analiza los efectos del incumplimiento de las obligaciones en materia civil. Finalmente el capítulo cuatro otorga las conclusiones y recomendaciones finales que encierran a modo de conclusión todos los objetivos planteados en la investigación.

*El recargo en materia tributaria como mecanismo para evitar la evasión tributaria*, desarrolla a lo largo de su contenido un análisis completo de la institución jurídica recargo, aplicada recientemente en el Ecuador. Para ello se recurre a la doctrina italiana de grandes autores como Achille Donato Giannini, Antonio Berliri, Andrea Amatucci, para continuar con destacados autores españoles como José Pérez de Ayala, Eusebio González García, César García Novoa, que son referencia en España y Latinoamérica, para finalmente exponer las doctrinas latinoamericanas de Dino Jarach, Víctor Uckmar, Héctor Belisario Villegas, Sergio Francisco de la Garza, José Osvaldo Casas, Catalina Hoyos, Mauricio Plazas Vegas, Carlos Giuliani Fonrouge, sin olvidar a autores Ecuatorianos como José Vicente Troya, Gustavo Durango, Luis Toscano Soria,

Mario Prado; que en sus aportes académicos y obras más importantes han sabido plasmar sus teorías y posiciones que aportan al Derecho Tributario de manera general y algunos específicamente sobre el recargo. De estos autores se ha realizado una condensación para dejar aquí lo que se considera más relevante de acuerdo a los tópicos que se aborda.

Finalmente, no hay que dejar de pasar por alto el trabajo de campo realizado en la presente investigación a través de entrevistas a funcionarios del Servicio de Rentas Internas, Funcionarios de la Corte Nacional de Justicia, Abogados en Libre Ejercicio, Catedráticos y Académicos que han sabido otorgar sus posiciones diligentemente, de una manera muy prolija y explicativa, que han sido útiles para el desarrollo de los contenidos de la presente tesis. Sin embargo cabe anotar también, que no todos permitieron que se publique su posición personal empero de defender la posición institucional, esto refiriéndonos a los funcionarios del Servicio de Rentas Internas. Es por ello que en el acápite de las entrevistas solo se mencionan las de los diferentes colaboradores que permitieron que se publiquen los anexos completos de las entrevistas.

# 1. CAPITULO I. DEFINICIONES BÁSICAS DEL DERECHO TRIBUTARIO. EL TRIBUTO

## 1.1. ORIGEN DE LOS TRIBUTOS

Desde los inicios de la civilización, los seres humanos han buscado asociarse y unirse para hacer grupos fuertes y poder sobrevivir ante el embate de los animales y la naturaleza. Todo esto se fue consolidando a través de siglos y siglos en los cuales se consiguieron grandes conquistas como la formación de tribus y grupos más organizados que devengarán en un futuro con organizaciones poblacionales más complejas. La “Ciudad-Estado” es lo más cercano previo a la República que se tiene en organización estatal; se parte desde ahí para definir el tributo, puesto que se debe remitir históricamente hacia los orígenes de los tributos y su razón de ser, incluso antes de tener estructuras complejas como República, los tributos han existido a lo largo del desarrollo de la civilización.

Los tributos, no tienen fecha de nacimiento, ni un lugar de origen específico<sup>1</sup>. Por no tener estos datos se debe remitir hacia el origen de la historia y los primeros manuscritos. Es de relevancia mencionar a Heródoto, conocido como el padre de la Historia, que reconoce como finalidades básicas de la historia el *registrar y explicar* (Crofton, 1995). Así al escribir su relato conocido como Guerras Mediáticas justificó la importancia de la historia como forma:

Para preservar el recuerdo de los acontecimientos pasados y la fama de los hechos grandes y maravillosos tanto de los griegos como de los persas y además para mostrar como dos pueblos se dedicaron a combatir entre ellos (Crofton, 1995, pág. 360).

---

<sup>1</sup> Los tributos han existido desde las formas más simples de organización humana. Las tribus prehistóricas se organizaban a través del más antiguo de la tribu como mandatario de los más jóvenes, Él se encargaba de repartir lo que cazaban los hombres y lo que recolectaban las mujeres. Así sostenían su tribu y su forma de “gobierno”

De fondo se puede concluir que la historia permite dejar en papel lo que ha sucedido a través del tiempo.

Para poder llegar a la concepción de tributo formalmente hablando se debe llegar a las formas más complejas de organización estatal que las tribus prehistóricas<sup>2</sup>. Para definir y reconocer la existencia de los tributos es, también importante llegar a establecer el reconocimiento de la propiedad privada, puesto que de esto parte el otorgar una porción de nuestro patrimonio a un tercero conocido como Estado.

Con los primeros escritos de historia se puede determinar a través de los relatos y demás documentos, que ya existían los tributos hacia la administración central. Hay que considerar que en los inicios de la civilización urbana o moderna, hace más de 4000 años, las formas de gobierno no estuvieron claramente definidas. Existen posiciones antagónicas entre los diversos historiadores sobre si eran gobiernos monárquicos o gobiernos igualitarios.

La historia de los tributos trae consigo cuestiones básicas y elementales de su propia naturaleza. El origen de la civilización moderna occidental, ya manifestada hace más de 4000 años, tiene sus orígenes en la región de Mesopotamia, entre los años 4500 y 3500 a.C, donde los vestigios nos demuestran los restos de una civilización casi moderna, con administración estatal, algunos niveles de jerarquías, y diversos documentos que atestiguan, entre otras cosas, el origen de la escritura y el origen de la contabilidad<sup>3</sup>; cuestiones básicas para el reconocimiento de los tributos como una obligación formal frente a la administración central. Se presume que la necesidad histórica que dio origen a la escritura y a la contabilidad fueron los tributos.

---

<sup>2</sup> La historia en su acepción más amplia, es el estudio del pasado de la humanidad. En un sentido más estricto, La historia se contrapone a menudo a la arqueología, Dado que la primera estudia los restos escritos y orales y la última los restos físicos tales como construcciones y artefactos. Pero mientras la historia viene escribiéndose desde los tiempos de los antiguos griegos, la que puede llamarse autentica investigación arqueológica no empezó hasta el siglo XVIII (Crofton, 1995)

<sup>3</sup> Para el reconocimiento formal de los tributos debemos tener constancia de su pago y recaudación, documentos tangibles. A los sumerios se les atribuye la creación de la escritura, así como del origen de la contabilidad, que era de uso exclusivo de la Administración de la Ciudad.

Las primeras ciudades de la civilización urbana se asentaron en la región mesopotámica, entre el río Tigris y río Éufrates. Ahí aparecen las primeras manifestaciones reales de los tributos, en Sumeria específicamente; la ciudad más antigua de la civilización urbana moderna (Crofton, 1995)<sup>4</sup>.

Los tributos eran pagados por los habitantes de la ciudad a los recaudadores de impuestos, no se tiene datos exactos sobre su función, pero recaudaban a nombre de la ciudad. Los tributos también eran pagados por los gobernantes de las ciudades y aldeas más pequeñas, a los recaudadores de las ciudades grandes, a cambio de protección y cuidado en el caso de invasión. También se pagaban tributos entre diferentes gobernantes como mecanismo para financiar las guerras, esto era un acto de diplomacia, y así se afianzaban las alianzas para soportar las guerras.

Los Sumerios tenían una estructura administrativa desconocida. Sin establecer certeramente cual fue el mecanismo de pago o recaudación de los tributos, la historia sumeria nos muestra que existen vestigios con los cuales se demuestra la existencia de los recaudadores de impuestos. Estos tenían documentos escritos, con datos contables, capaces de determinar una obligación tributaria. Lo que no se ha llegado a saber con totalidad es sobre que se gravaba, cuáles eran las bases imponibles y demás elementos que con la evolución del derecho, la contabilidad y demás elementos, nos han dado como resultado los parámetros técnicos actuales de nuestros tributos.

## **1.2. NATURALEZA JURÍDICA DEL TRIBUTO**

Luego del paso de los años y la evolución de la sociedad, los conceptos centrales sobre el Estado y los ciudadanos ha ido cambiando y variando, esto ha permitido que el lenguaje se extienda para manifestar lo que hoy se

---

<sup>4</sup> El antiguo Próximo Oriente (Oriente Medio) ha sido llamado cuna de la civilización occidental. A sus pueblos debemos la invención de la agricultura, la rueda, la escritura y el alfabeto. La región conocida bajo la Región de Próximo Oriente comprende los países de la ribera oriental, del mediterráneo con las actuales Turquía, Irán (antigua Persia) Egipto, e Irak (antigua Mesopotamia, que abarcaba Babilonia y Asiria). Esta área de rica agricultura se denominaba también a veces el "Creciente Fértil" (Crofton, 1995)

entiende como finanzas públicas. Los tributos se han constituido – independientemente de la concepción de cada tratadista y doctrinario tributarista– como un sostén de los gastos públicos, así como para mantener las finanzas públicas. El autor Héctor Belisario Villegas ofrece una importante teoría sobre la naturaleza jurídica del tributo, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (1984) ya que manifiesta que:

[La naturaleza jurídica del tributo] no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la *sujeción a la potestad tributaria del Estado*. En virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para poder cumplir sus fines, lo cual le requiere realizar gastos” (Villegas, 1984, pág. 79)

Así también manifiesta que los impuestos constituyen instituciones jurídicas de derecho público, muy estrechamente ligadas a las finanzas públicas. Este autor sustenta su posición en el autor italiano Giannini a quien otorga el concepto de sujeción a la potestad tributaria del Estado, y al autor Dino Jarach haciendo referencia a la relación entre las finanzas públicas y la naturaleza positivista y de derecho público (Villegas, 1984). Ahora bien, estos tres autores presentan la naturaleza jurídica del tributo como una obligación que nace expresamente de la ley gracias al aforismo latino *nullum tributum sine lege*<sup>5</sup>, es decir el principio de reserva de ley y el principio de legalidad. Así también se pone en manifiesto que “el impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconozca el uso privado de ciertos bienes” (Villegas, 1984, pág. 79) Dejando de lado totalmente la teoría que manifestaba que el tributo es un contrato bilateral entre el Estado y los administrados (contribuyentes).

---

<sup>5</sup> Este aforismo latino ha sido usado por diversos autores. La significación traducida al español se podría manifestar en “no existe tributo sin ley”. El autor Villegas hace referencia a esta locución gracias a la obra *El Hecho Imponible* Buenos Aires. 1943

El autor ecuatoriano José Vicente Troya se refiere a la naturaleza jurídica del tributo como una institución de derecho público, destacando su naturaleza de unilateralidad, es decir el Estado decreta sin acuerdo de la otra parte la existencia de los tributos y dejando de lado el carácter privatista del tributo<sup>6</sup> (Troya Jaramillo, Los tributos y sus clases, 2002) aceptando de tal manera la tesis propuesta por Villegas. Con estos conceptos se puede concluir la naturaleza jurídica de los tributos responde a una cuestión de organización social manifestada a través del Estado, y la necesidad de solventar aquellos gastos públicos a favor de los mismos contribuyentes que se convierten en parte de este sistema social<sup>7</sup>. La naturaleza está ligada directamente con la definición y esta a su vez con sus características y los principios constitucionales que le atañen.

### 1.3. DEFINICIONES DEL TRIBUTO

La palabra tributo proviene de la voz latina *tributum*, este término fue acuñado en la Antigua Roma, para denominar a la recaudación que el gobierno exigía a sus administrados, con la justificación de mantener los gastos del Estado, se llamaba así porque entre los romanos esta contribución se repartía o pedía por tribus (Ríos Granados, 2005, pág. 139). Nuestro lenguaje es rico en sus palabras y su vocabulario, los tributos tienen una gran acepción jurídica, el acervo del lenguaje jurídico nos permite tener una gran cantidad de definiciones de uso actual. Para crear una definición, es importante usar todos los elementos que configuran el significado de la palabra, tributo también tiene un gran número de sinónimos, por ello mencionamos como los más relevantes a “*gravamen, carga, censo, subsidio, contribución, impuesto, arbitrio, alcabala,*

---

<sup>6</sup> En décadas anteriores se manifestaba que el tributo tenía un carácter de tipo privado al ser un contrato entre el Estado y el contribuyente, por un lado la prestación económica que hacía el contribuyente y por otro lado la contraprestación del Estado en retribuir en obras sus impuestos.

<sup>7</sup> Se hace la diferencia del concepto de Estado como organización social al concepto de sistema social que es un concepto de tipo sociológico; con el cual se pone en manifiesto la organización de los individuos que pertenecen a una sociedad al cual el autor Villegas le atribuye como sistema social

*diezmo, peaje, portazgo, gravamen, cuota, exacción, derecho, recargo, timbre, póliza, sello, compromiso, deber, exigencia* (Grupo Editorial Oceano, 1988).

La definición de los tributos tiene que ver específicamente con su función y finalidad. Algunos autores importantes han sostenido diversas discrepancias sobre el concepto del tributo sin embargo como veremos más adelante se presentará la concepción doctrinaria sobre el tributo.

### **1.3.1. DEFINICIÓN LEGAL DEL TRIBUTO**

Para poder llegar a obtener una definición legal del tributo, es importante revisar toda la normativa vigente que envuelve esta materia. A lo largo del desarrollo de esta tesis se ha producido normativa muy importante e imprescindible para estudiar el problema de tesis que aquí se denuncia. Tomando en consideración la normativa recientemente creada<sup>8</sup> y partiendo de nuestra Constitución hacia el resto de normas se obtiene el panorama de lo que tributo significa para nuestra legislación. Cabe mencionar que al referirse a tributo nuestra legislación hace referencia a los impuestos, a las tasas, a las contribuciones municipales y a las demás obligaciones patrimoniales entre el Estado y sus administrados.

Atendiendo al Código Tributario, en el artículo 6 se puede señalar que los tributos son “medios para recaudar ingresos públicos”, que tienen como fin “[servir] como instrumento de política económica general” que “[estimulan] la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional” así también “[atienden] a las exigencias de estabilidad y

---

<sup>8</sup> En octubre de 2010 se expidió el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización (COOTAD) derogando la antigua Ley de Régimen Municipal, reestructurando todo el sistema de Gobiernos Seccionales y Descentralizados. En diciembre 2010 se expidió el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI) derogando la Ley Orgánica de Aduanas y reestructurando todo el sistema aduanero del Ecuador, eliminando la Corporación Aduanera Ecuatoriana y creando el Servicio Nacional de Aduanas.

progreso sociales” para finalmente “[procurar] una mejor distribución de la renta nacional” (República del Ecuador, 2005).

Atendiendo a la Constitución del Ecuador, Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización y al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, se puede deducir que se ratifica el concepto de tributos como ingresos públicos que sirven para sustentar los gastos que incurrieren el Gobierno Central y los gobiernos descentralizados<sup>9</sup> tales como Municipios, Consejos Provinciales y el incorporado término de Distrito Metropolitanos.

La Constitución del Ecuador se refiere al régimen tributario a través de los siguientes artículos:

Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de 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.

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.

---

<sup>9</sup> En las dos legislaciones mencionadas, se ratifica el concepto de ingresos públicos como sinónimos de tributos, y como finalidades de estos el de sustentar y mantener los gastos de los diferentes niveles de gobiernos que se han creado para el efecto a través del COOTAD.

Esto concuerda con lo establecido en el Código Tributario, el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones y con el Código Orgánico de Administración Territorial, Autonomía y Descentralización que ha permitido armonizar la legislación tributaria vigente en el país.

### **1.3.2. DEFINICIÓN CONCEPTUAL DEL TRIBUTO**

Diversos autores han estudiado y analizado a profundidad el concepto de tributo, sus elementos constitutivos y las características propias de esta institución jurídica. El avance en las relaciones tributarias entre el Estado y los administrados (contribuyentes), así como el avance en las legislaciones vigentes de los países, se han producido gracias a los estudios de los académicos que han dedicado sus vidas enteras para poner en manifiesto conceptos que más se acerquen y más abarquen toda la definición de los tributos. Autores canónicos italianos como Achille Donato Giannini, Antonio Berliri, Andrea Amatucci, han creado grandes criterios sobre el derecho tributario y el tributo en general, así también los españoles José Pérez de Ayala, Eusebio González García, César García Novoa han ido construyendo acertados criterios en torno a esta temática

Es de vital importancia mencionar los autores anteriores por la influencia que estos han tenido para con la gran mayoría de estudiosos y académicos latinoamericanos como Dino Jarach, Víctor Uckmar, Héctor Belisario Villegas, Sergio Francisco de la Garza, José Osvaldo Casas, Catalina Hoyos, Mauricio Plazas Vegas, José Vicente Troya entre otros; que de alguna manera u otra han influido en las legislaciones tributarias de nuestros países.

Es así como Amatucci y González García coinciden que “la evolución del contexto político institucional ha ejercido influencia sobre el concepto de tributo, incidiendo sobre su naturaleza, sobre su carácter y sobre sus fines” (Amatucci & González García, 2001, pág. 3). De esto, es acertado decir que no se puede

definir un concepto abstracto del tributo, sino hay que enfocarse en las características y los fines que estos tienen. Así también los autores manifiestan que el concepto de tributo debe estar apegado a los principios constitucionales que se plasman en una Carta Magna de un Estado, por cuanto estos principios son los que permiten visualizar los fines y los límites que puede tener el concepto del tributo y en general del derecho tributario “el concepto legislativo de tributo, que está en continua evolución, si se contrapone con aquellos direccionamientos y límites [direcciones y límites establecidos por los principios constantes en una Constitución] es ilegítimo, mientras que nunca podría serlo en cuanto a los espacios dejados libres por la Constitución” (Amatucci & González García, 2001, pág. 4).

De lo anterior se puede inferir que el concepto doctrinario de tributo se estrecha directamente con los principios constitucionales que para el efecto se han creado y desarrollado en una Carta Constitucional de un Estado. Haciendo referencia a la Constitución del Ecuador, como se ha expuesto, el régimen tributario consta de los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (República del Ecuador, 2008). Los artículos 4 y 5 del Código Tributario complementa el enunciado constitucional con los principios de reserva de ley, legalidad, igualdad (equidad) y proporcionalidad (República del Ecuador, 2005).

Para el autor Villegas, los tributos son:

Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines (1984, pág. 73)

Dentro de los expositores nacionales, Troya Jaramillo manifiesta que:

El tributo es una prestación exigida unilateralmente por el Estado a los particulares para solventar el gasto público, en virtud de su potestad de imperio, derivada de la soberanía, la misma que radica en el pueblo y se ejercita por medio de sus representantes (2002, pág. 2)

De lo expuesto anteriormente se puede encontrar una relación entre el pensamiento italiano, español y latinoamericano, coincidiendo en el carácter unilateral y patrimonial de la obligación que configura el tributo, así también se encuentra la similitud de criterios para darle la importancia y atención debida a los principios constitucionales que hacen frente a los sistemas y regímenes tributarios. Siendo de los más importantes el principio de reserva de ley, principio de legalidad y principio de capacidad contributiva. González García haciendo referencia a la importancia de la jurisprudencia para mencionar el concepto manifiesta:

El tributo, pese a su reconocido carácter de abstracto, es hoy un concepto constitucionalizado sobre el que nuestros tribunales [contencioso tributarios] tienen que pronunciarse con frecuencia, particularmente al controlar en cada caso el cumplimiento de los dos grandes principios sobre los que se asienta la contribución a los gastos públicos de los ciudadanos, esto es legalidad (normativa y aplicativa) y capacidad económica (González García, Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia, 1996) (Énfasis añadido).

Para fortalecer estos criterios, más adelante se analizará los principios constitucionales, que son fundamentos del concepto de tributo, puesto que para diversos autores el concepto de tributo se construye en base a los principios constitucionales tributarios y principios generales del derecho tributario que van con la naturaleza de la misma.

## 1.4. CLASES Y TIPOS DE TRIBUTOS

La doctrina tributaria y en general las legislaciones tributarias de los países iberoamericanos, se ha referido a la clasificación de los tributos a la teoría vigente que la legislación ecuatoriana en lo que a tributos se refiere, esta es clasificar en tres los tipos de tributos de manera general, estos son: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora (República del Ecuador, 2005). Así también la Constitución del Ecuador establece que se dará prioridad de recaudación a los impuestos directos y progresivos.

Villegas manifiesta que esta clasificación se refiere a especies de un mismo género:

La diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas. No solo las facultades de las distintas esferas de poder dependen de esta clasificación en algunos países, sino que además los tributos tienen particularidades individualizantes (1984, pág. 75)

Cocivera<sup>10</sup> citado por el ecuatoriano Troya Jaramillo manifiesta que “si el único fundamento jurídico del tributo es la potestad de imperio del Estado, el de sus especies se encuentra en los diferentes tipos de hechos generadores” (2002, pág. 6). Es así como Troya Jaramillo complementa como otros criterios para clasificarlos el de la finalidad que persiguen al establecerlo así como el destino del producto (2002, pág. 6).

Cabe mencionar que el autor brasileño Gerardo Ataliba propone una clasificación de los tributos en razón de sus características y manifiesta que hay tributos vinculados y no vinculados. En los tributos vinculados la obligación depende de que exista un hecho generador, dicho de otra manera una contraprestación del Estado; dentro de esta clasificación se puede ubicar a las

---

<sup>10</sup> Benedetto Cocivera, autor italiano muy reconocido por su obra *Principi di Diritto Tributario*, que es muy referencial en la doctrina italiana.

tasas y contribuciones especiales. En los tributos no vinculados, no existe una vinculación entre el hecho generador y la actuación estatal, dejando implícito que dentro de esta clasificación se ubican los impuestos (Villegas, 1984, pág. 76).

Dicho lo anterior, es así como se plantean las tres clasificaciones recogiendo los autores con tesis más destacadas e influyentes. Sin dejar pasar por alto, cabe recordar que el Modelo de Código Tributario para América Latina redactado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias acoge también la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales (2006).

#### **1.4.1. IMPUESTOS**

Los impuestos, como ya lo han dicho un sinnúmero de autores, constituyen una clase o tipo de tributo, tienen claras diferenciaciones frente a las tasas y frente a las contribuciones. Villegas manifiesta que en el impuesto “la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado” (1984, pág. 76) Esta diferenciación permite tener un panorama claro sobre los impuestos.

Quizás una de las cuestiones más importantes dentro del concepto y naturaleza exclusiva del impuesto es la contraprestación que recibe el contribuyente por el pago de este, y es que toda la doctrina coincide – como ya se revisó anteriormente – que no existe una contraprestación como resultado del pago de un impuesto, sino más bien tiene un carácter general a la recaudación de los ingresos públicos. Bien manifestó Troya Jaramillo – anteriormente citado – la característica de unilateralidad del impuesto, que varía un poco del concepto original de tasa y contribución en la cual si existe una contraprestación estatal como se verá más adelante.

Lo revisado a continuación responde a la división de los impuestos en directo e indirectos, esta clasificación ha producido muchas posiciones de los autores, sin embargo, por no ser este el tema central de tesis no se analizará a profundidad, pero si se rescata la importancia de su enunciación.

#### **1.4.1.1. IMPUESTOS DIRECTOS**

Para Mauricio Plazas Vega, la importancia de analizar los impuestos directos e indirectos “es el camino más adecuado para establecer las condiciones en las que pueden ser viables los procesos de integración económica” (2003, pág. 411) Es decir a más de estudiar y analizar los tributos y específicamente la clasificación de los impuestos como material de referencia para su mejor entendimiento y aplicación, estudiar esta clasificación tendría un contexto de tipo internacional que puede producir una influencia muy positiva para los países con relaciones comerciales entre sí.

Para el estudio y análisis de los impuestos directos e indirectos es necesario tener un sistema tributario en el cual concurren varios impuestos, dejando de lado la utopía del sistema de impuesto único (Plazas Vega, 2003). En torno a la discusión sobre régimen o sistema se abordará más adelante, puesto que la legislación ecuatoriana reconoce un “régimen tributario” sin embargo haciendo las puntualizaciones necesarias, se debe hablar del sistema tributario ecuatoriano más no de régimen.

Es así como se debe decir que los impuestos directos son todos aquellos en los cuales existe una relación directa entre el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) y el sujeto activo (administración tributaria). Dicho de otra manera, no existe la posibilidad de la traslación de la obligación tributaria sino que es exclusiva de un mismo contribuyente (Villegas, 1984, pág. 82). La característica fundamental de los impuestos directos está en la posibilidad de la traslación y el impuesto directo por antonomasia es el

impuesto sobre la renta (IR), ya que este impuesto recae sobre la persona más no sobre la transacción (Villegas, 1984, pág. 83).

#### 1.4.1.2. IMPUESTOS INDIRECTOS

Los impuesto indirectos – por una cuestión lógica – son el total opuesto de los impuestos directos, es decir aquellos recaen sobre el objeto del impuesto, sobre su hecho generador (hecho imponible) y no se centran en el sujeto pasivo. El principio de traslación que es con el cual se puede diferencia la clasificación de los impuestos se ve manifiesto en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) ya que grava todas las transferencias que se produzcan sobre un mismo bien gravado independientemente del sujeto pasivo.

Para Plazas Vega, existen algunas distinciones científicas sobre los impuestos directos e indirectos, a saber los tres fundamentales son:

- a. Criterio de Incidencia: Radica en los efectos jurídicos y económicos de percusión e incidencia de los impuestos. Es directo el impuesto cuando coinciden el sujeto de la percusión y el sujeto de la incidencia, es decir un mismo sujeto es el deudor de la obligación tributaria y es también el contribuyente. (2003, págs. 418-420)
  
- b. Criterio de la situación estática o dinámica de existencia o de empleo de la riqueza afectada por el impuesto: Los impuestos pueden afectar la riqueza por razón de su existencia, es decir los impuestos directos, establecen una proporción en base a la capacidad contributiva, se crea una situación dinámica de afectación a la riqueza y esta no se ve afectada. En los impuestos indirectos si se produce una mediana afectación por no preverse la capacidad contributiva del sujeto obligado (2003, pág. 424).

- c. Criterio de la exteriorización de la capacidad contributiva: Este criterio es muy parecido al anterior, la diferencia para el autor está en que una manera de manifestar la capacidad contributiva es la disminución de la riqueza, sin embargo difiere del criterio constante en el punto b ya que la dinámica o estática de la riqueza se produce en el acto del pago de impuestos, más en este criterio se establece a través del legislativo que es el órgano competente para establecer el hecho generador y la base imponible.

#### **1.4.2. TASAS**

Con respecto a las tasas, diversos autores se han referido al contenido y los alcances de este tipo de tributo. Para Villegas “es el tributo que probablemente mayores discrepancias ha causado y el que más dificultades presenta para su caracterización” (1984, pág. 95). José Osvaldo Casás se refiere a las tasas como obligaciones en las cuales el sujeto pasivo debe retribuir al Estado por servicios públicos efectivamente prestados (2007, pág. 92). De igual manera Horacio García Belsune manifiesta:

Tasa: es la contraprestación pecuniaria que el particular debe al Estado, en virtud de la ley, por la prestación de un servicio jurídico, administrativo, o jurisdiccional, de uso obligatorio, divisible y determinado en la persona o bienes del usuario, prestado por el Estado en ejercicio del poder tributario (2006, pág. 863).

Así mismo es importante recoger la definición del Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT que en su artículo 4 establece que “tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado por el contribuyente (2006)

El concepto en nuestro país es bastante similar puesto que el COOTAD otorga como facultad tributaria de los gobiernos autónomos descentralizados regionales la creación modificación o supresión de las tasas y contribuciones especiales “por los servicios que son de sus responsabilidad y para las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial” dejando así expresada la responsabilidad de los servicios y obras que ejecutaren (República del Ecuador, 2010).

Finalmente se puede ratificar lo que autores y legislaciones han mostrado a lo largo del tiempo, esto es, decir que la tasa debe cumplir con una contraprestación hacia el sujeto pasivo a través del cumplimiento de un servicio público ya que por esto ha recibido una retribución de carácter patrimonial (económico). No es del tema analizar a profundidad las tasas y sus tipos sino más bien hacer una pequeña referencia en torno a lo que en un futuro se configuraran los recargos.

#### **1.4.3. CONTRIBUCIONES ESPECIALES Y DE MEJORA**

Las contribuciones especiales y de mejoras son el tercer y último tipo de tributo que la doctrina y las legislaciones han recogido. Los autores se han referido con diferentes enfoques al concepto, características y naturaleza, por cuanto se trata de una prestación más específica que la tasa y que el impuesto. Villegas se refiere a las contribuciones especiales como “tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado” (1984, pág. 105). Así también citando a Giuliani Fonrouge manifiesta que:

Este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar no solo de la realización de una obra pública sino también de las actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a un grupo social determinados (1984, pág. 105)

Por su parte, Sergio Francisco de la Garza, analiza extensamente el concepto de contribución especial, enfocando el concepto desde el análisis de los principios tributarios<sup>11</sup> constantes en este tercer tipo de tributo hasta llegar a manifestar que la contribución especial:

Es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica (2006, pág. 345).

## **1.5. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS**

Como se analizó anteriormente, el concepto de tributo tiene una integración directa con los principios tributarios mencionados en la Constitución de un Estado, es parte fundamental del concepto como tal<sup>12</sup>. Autores muy relevantes han propuesto esta teoría a lo largo del desarrollo de sus tesis y propuestas doctrinales debido a la importancia que tiene para el concepto del tributo los principios a analizarse a continuación.

Dentro del Derecho Tributario han regido una serie de principios que han sido analizados desde las diversas esferas. La constante evolución de este

---

<sup>11</sup> En su obra, el autor manifiesta la importancia del principio de distribución haciendo alusión al concepto de Jarach que se refiere a la distribución como principio elemental para exigir la retribución pecuniaria por una obra que ha ejecutado el Estado; y alude a Giannini sobre el principio de distribución que al respecto manifiesta “El Estado al dar satisfacción a una necesidad pública (...) proporciona una particular situación[al contribuyente/administrado]”

<sup>12</sup> Como se analizó en los puntos 1.2 y 1.3 de la presente tesis, el concepto de tributo está estrechamente ligado con los principios que se promulgan en una Constitución. Hay autores que afirman que en base a los principios que se declaran, el concepto se puede construir y tendrá una legitimidad incorporada.

derecho ha permitido que se vayan apreciando nuevos principios, que vaya evolucionando unos de otros y que en ciertos casos se vayan dividiendo para establecer de manera más clara el estudio de los mismos, sin que esto signifique que los principios dejen de ser los mismos o pierdan su esencia<sup>13</sup>. El constante conocimiento de esta rama del Derecho ha permitido que se vayan explicando los principios de mejor manera y es así como se citan los siguientes, como los más destacados:

- Principio de Reserva de Ley / Principio de Legalidad
- Principio de Capacidad Contributiva
- Principio de Equidad / Principio de Igualdad
- Principio de Justicia Fiscal / Principio de Seguridad Jurídica
- Principio de Prohibición de Confiscatoriedad
- Principio de Generalidad / Principio de Proporcionalidad

A continuación se analizará desde la plataforma constitucional y legal la declaración e incorporación de los principios tributarios a la normativa del Ecuador, para más adelante desarrollar los conceptos que los doctrinarios hacen referencia.

### **1.5.1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y NORMATIVOS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA TRIBUTARIA**

La nueva Constitución Del Ecuador (2008) tiene interesantes avances en los derechos y garantías que se otorgan a los individuos, así también existe un aumento en la declaración de principios que rigen el sistema tributario ecuatoriano<sup>14</sup>, con respecto a la Constitución de 1998 (antigua constitución).

---

<sup>13</sup> Los principios generales del derecho, y los principios tributarios como tal no varían de un país a otro ni cambian sus definiciones de acuerdo al autor, los principios son máximas de comportamiento y de pensamiento que, indistintamente del lugar donde se los invoque, en el fondo expresan lo mismo.

<sup>14</sup> Como se indica anteriormente, la posición del autor sobre denominar sistema al *régimen* tributario ecuatoriano se desarrollará a lo largo de la presente tesis. Por motivos de honestidad intelectual, se mantendrá el término *régimen tributario*, únicamente cuando así se exprese la legislación.

Por ejemplo en el artículo 256 de la antigua constitución, el régimen tributario se regulaba por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad (1998) dejando así el límite a estos tres principios. Sin embargo en la actual Constitución, el régimen tributario declara como principios a la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiente recaudatoria (2008), mostrando así un aumento significativo a los principios que rigen el sistema tributario ecuatoriano, y mostrando de la misma manera, un avance en la legislación tributaria ecuatoriana.

Por su parte, el Código Tributario establece como principios que rigen el régimen tributario, el de legalidad, el de generalidad, el de igualdad y el de proporcionalidad, constante en el artículo 5. Se debe recordar que la última codificación de este cuerpo normativo se produjo en el año 2005, y desde ahí no han surgido reformas al artículo de los principios, aunque sí han existido otras reformas como las del recargo que se abordan más adelante a través de la promulgación a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

El Código de la Producción, cuerpo normativo que regula el tributo aduanero, por su parte establece principios fundamentales que rigen su naturaleza (Art. 104), sin embargo estos principios no tienen relevancia con el tributo aduanero sino más bien con el que hacer del comercio exterior. Sin embargo en el artículo 103 del referido Código, como ámbito de aplicación manifiesta “en todo lo que no se halle expresamente previsto en este título, se aplicarán las normas del Código Tributario y otras normas jurídicas sustantivas o adjetivas” (2010) dejando así la puerta abierta para remitirse a los principios tributarios constantes en el Código Tributario. Por demás estaría mencionar que los principios tributarios constitucionales también aplican para esta ley que constituye normativa tributaria sustantiva y adjetiva para el tema aduanero, sin embargo por no tener principios tributarios expresos en este cuerpo legal es imprescindible remitirse a la norma constitucional y al Código Tributario.

Especial énfasis se dará al principio de buena fe expresado en el mencionado artículo 104 de los principios fundamentales ya que es el único

principio que la doctrina ha reconocido como un principio tributario, y no se lo menciona en ningún otro cuerpo normativo tributario. Así también, causa curiosidad el artículo 89 que se refiere a los “derechos antidumping, compensatorios y los resultantes de la aplicación de medidas de salvaguardia”, que por no ser de naturaleza tributaria la ley los reconoce como tales, expresando para el efecto “los principios generales de Derecho Tributario no serán de aplicación obligatoria a estas medidas.” De esto se puede inferir que no toda la esfera aduanera se incorpora dentro del Derecho Tributario.

Con respecto al Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización – cuerpo normativo que regula los tributos de los gobiernos seccionales, tales como consejos provinciales, municipios, etc. – los principios se establecen de la siguiente manera:

Art. 34.- Atribuciones del consejo regional.- Son atribuciones del consejo regional las siguientes:

c) Regular la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este gobierno, los mismos que se guiarán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia;

Art. 47.- Atribuciones del consejo provincial.- Al consejo provincial le corresponde las siguientes atribuciones:

b) Regular, mediante ordenanza provincial, la aplicación de tributos previstos en la ley a favor de este nivel de gobierno los mismos que se guiarán por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia;

Art. 172.- Ingresos propios de la gestión.- Los gobiernos autónomos descentralizados regional, provincial, metropolitano y municipal son beneficiarios de ingresos generados por la gestión propia, y su clasificación estará sujeta a la definición de la ley que regule las finanzas públicas.

Son ingresos propios los que provienen de impuestos, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas; los de venta de bienes y servicios; los de renta de inversiones y multas; los de venta de activos no financieros y recuperación de inversiones; los de rifas, sorteos, entre otros ingresos.

La aplicación tributaria se guiará por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, transparencia y suficiencia recaudatoria (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, 2010) (Énfasis añadido).

El principio de igualdad es reemplazado por el principio de equidad, el principio de proporcionalidad, solo consta en los Códigos Orgánicos más ya no en la Constitución. Los principios que ingresan en la nueva constitución son el principio de progresividad, de generalidad, de eficiencia, de simplicidad administrativa, de irretroactividad, de equidad – que antes se lo denominada principio de igualdad – de transparencia y de suficiente recaudatoria.

### **1.5.2. DESARROLLO DE LA DOCTRINA SOBRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS**

Como se menciona anteriormente, los principios tributarios que se recogen en la nueva Constitución, han sido el desarrollo de antiguos principios abordados en el pasado por el Derecho Tributario Ecuatoriano. El desarrollo teórico, académico y doctrinario sobre los principios varía en el nombre del principio de acuerdo al autor, pero la esencia misma que constituye la naturaleza de un principio de Derecho Tributario es el mismo. Es por ello que se indicaba que la antigua Constitución del Ecuador (1998) mencionaba pocos principios y la evolución del mismo derecho ha permitido separarlos para hacer

mejores diferenciaciones y planteamientos conceptuales. Los principios tributarios constituyen materia de análisis bajo cualquier investigación que se aborde el tema tributario, porque de estas máximas, dependerá la carga fiscal y los apremios reales que se puedan constituir tales como multas, intereses y recargos.

Diferenciar los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios es una cuestión aparentemente de forma, sin embargo, al momento de hacer las leyes tributarias específicas de cada país, es de suma importancia tener los principios taxativamente expresados en la Constitución, puesto que este máximo ordenamiento jurídico del Estado, ofrece garantías, que de estar establecidas a nivel constitucional, constituyen de aplicación directa e inmediata en nuestro país<sup>15</sup>. Es así como en el artículo 11 de la Constitución se recoge el enunciado sobre la aplicación directa e inmediata de los derechos y garantías y se mencionan a los principios:

**Art. 11.-** El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

[...]

3. Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.

Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley. Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento.

---

<sup>15</sup> Uno de los avances más novedosos de la nueva Constitución (2008) constituye en efecto el artículo 11 que se refiere a la aplicación directa e inmediata de los derechos. A lo largo de todo el artículo se hace referencia a los derechos, garantías y los principios, como estos deben ser tutelados, y las consecuencias a los funcionarios públicos en caso de incumplimiento.

4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.

[...]

6. Todos **los principios** y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía.

[...]

9. El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.

El Estado será responsable por [...] violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y por las **violaciones de los principios** y reglas del debido proceso. (República del Ecuador, 2008) (Énfasis añadido)

De lo anterior se desprende la aplicación directa e inmediata de los derechos, garantías y principios. El tener principios a nivel constitucional constituiría una garantía para el sistema tributario del Ecuador, por cuanto la exigibilidad de las garantías y principios se volvería una cuestión sustancial al momento de emitir una norma jurídica de tipo tributario. Muchos autores se han referido sobre la importancia de tener o no tener los principios tributarios a nivel constitucional, pero por no ser este el tema central de la tesis, se aborda las posiciones en sentido amplio de ciertos autores sobre los principios tributarios en general para encontrar una relación de éstos para con el recargo en materia tributaria.

Los principios enunciados en el acápite 1.5 del presente trabajo son la referencia para desarrollar los conceptos doctrinales de los principios. Se debe iniciar con los principios de reserva de ley, de potestad tributaria y de legalidad. Estos tres principios entrelazados entre sí son fundamentales, puesto que de aquí nace el concepto del tributo, el rol del tributo, apoyan la naturaleza del tributo y sobretodo la capacidad del Estado para imponer los tributos y demás cargas impositivas.

Para importantes autores, el principio de reserva de ley es un “concepto de prestación patrimonial impuesta (es decir con carácter de obligatoriedad) [...] de un ingreso de derecho público, que en el caso de las sanciones pecuniarias, pueden asumir también la naturaleza no tributaria” (Amatucci & González García, 2001, pág. 6) Estos autores manifiestan la obligatoriedad en la relación entre el sujeto pasivo (contribuyente) que tiene para con el sujeto activo (Estado), estableciendo la primera constante sobre el concepto y los alcances del tributo.

Para Fedele<sup>16</sup> la reserva de ley constituye “bajo unas formas más o menos homogéneas, un precepto jurídico común a todas las experiencias constitucionales de los Estados europeos” (2001, pág. 158) rescatando del autor que “la configuración del principio y su aplicación en el derecho actual necesariamente se resiente de la distinta forma de ser de la organización política e institucional” (2001, pág. 159) Es decir, cada país delinea los alcances de la reserva de ley por ser de exclusividad de la organización estatal. Así mismo este autor manifiesta que la reserva de ley presupone la existencia de una autonomía efectiva (del poder ejecutivo y legislativo) esto debido a que la norma tributaria es expedida por el Legislativo de una necesidad del Ejecutivo.

En el Ecuador, una de las formas de reserva de ley se encuentra expresada en el artículo 135 de la Constitución, le deja la exclusividad a la Presidenta o Presidente de la República la presentación de proyectos de ley en materia tributaria, cumpliéndose de esta manera la “reserva” que tiene el Ejecutivo para presentar aquellos proyectos de ley, así también el artículo que 104 de la Carta Magna, no permite que se realicen consultas populares relativas a tributos. Todo esto debido a que el Ejecutivo es el encargado de dirigir la política fiscal y solo esta función, a través de los órganos competentes, sabe cuáles son las necesidades públicas que deberán sostenerse a través de los ingresos tributarios. Por otra parte, la reserva de ley se encuentra también prevista en el

---

<sup>16</sup> Andrea Fedele, tributarista italiano, profesor ordinario de Derecho Tributario en la Universidad de Roma “La Sapienza” colaboró con el capítulo V “La Reserva de Ley” en el Tratado de Derecho Tributario de Amatucci & García(ver cita)

Art. 301 de la Carta Magna al establecer que sólo mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos, otorgando a la Asamblea Nacional el uso de la potestad pública la creación de impuestos. Sobre la reserva de ley, se discute también el término y los alcances del principio, otros autores relacionan directamente la reserva de ley con el principio de legalidad tributaria y a su vez con el principio de potestad tributaria. Una posición muy interesante es la de Torruco Salcedo<sup>17</sup> que divide al principio de legalidad en materia tributaria, en el principio de legalidad administrativa y el principio de reserva de ley. Esta autora establece claramente la diferencia entre la legalidad y la reserva de ley, se refiere en primera parte a la legalidad administrativa como una cuestión de aplicación de la norma, que se conjuga junto al principio de debido proceso y al principio de legalidad en sentido estricto, esto es no hay tributo sin ley. Así también la reserva de ley la relaciona con la iniciativa normativa, que tiene que ver directamente con la producción de la ley tributaria, y esta exclusividad - potestad según otros autores – que tiene el Ejecutivo (Torruco Salcedo, 2005, pág. 15 y ss).

Sin embargo, en el Ecuador, la reserva de ley no se queda únicamente en el Ejecutivo como promotor de la norma y el legislativo como creador de la misma, sino como se abordó en el acápite 1.5.1 la iniciativa de ley en temas tributarios también está delegada a los organismos seccionales descentralizados, pudiendo ser estos los Municipios, Distritos Metropolitanos, y Consejos, todo esto contenido en la Constitución y el COOTAD.

Art. 301 (...) 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 [...] (República del Ecuador, 2010)

---

<sup>17</sup> Sitali Torruco Salcedo, es abogada y doctora por la Universidad de Salamanca, profesora actual de varias universidades de México, colaboró en el Manual de Derecho Tributario junto con Eusebio González García.

Con respecto a la potestad tributaria que es otro principio de vital importancia para el derecho tributario constitucional, Villegas manifiesta “la potestad tributaria [o poder tributario] es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (1984, págs. 177-178). Este autor considera a este principio en el plano abstracto como principio de supremacía y en otro plano como principio de sujeción, así también deja en claro el concepto como

La capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención (1984, pág. 178)

Dejando así clara la naturaleza y los alcances de este principio, que sin ser el mismo que el principio de legalidad, o el principio de reserva de ley, tienen estrecha relación entre sí. Probablemente algunas décadas atrás no existía la diferenciación de estos principios como actualmente la doctrina los explica.

Para Eugenio Simón Acosta<sup>18</sup> el principio de legalidad debe ser diferenciado claramente del principio de reserva de ley – del cual se hace referencia en los siguientes párrafos – ya que coincidiendo con los anteriores autores, la reserva de ley la encasilla dentro de las relaciones entre la ley y las demás normas jurídicas que no tienen rango de ley, es decir la Constitución. Todo parece indicar que la reserva de ley se refiere al “consentimiento” que tienen los administrados de un Estado para con el cumplimiento de sus fines a través de los tributos, remitiéndonos así a un principio de auto imposición, esto se demostraría en la práctica a través de la técnica legislativa de la aprobación de leyes en las que la democracia participativa<sup>19</sup> cumple el rol de aprobar o rechazar la ley tributaria.

Así también se dice que el principio de reserva de ley es una garantía para los administrados, justamente por lo comentado en la nota al pie diez y nueve,

---

<sup>18</sup> Español, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Navarra, España

<sup>19</sup> Democracia representativa es un concepto de democracia en el cual se cumple la voluntad de los administrados a través de una cámara de representantes – sea Congreso, Asamblea, Senado – que hace las veces de voz del pueblo, en el cual radica la soberanía y voluntad popular.

toda vez que la reserva de ley se convierte en un principio que debe de ser tomado en cuenta al momento de redactar la ley tributaria. De aquí también se puede hacer énfasis en lo mencionado anteriormente sobre la necesidad de tener principios tributarios a rango constitucional, ya que de esta manera es más fácil ejercer las garantías.

El principio de legalidad, por su parte, establece la premisa *nullum tributum sine lege*, la discusión se enfoca en torno al alcance de la legalidad para establecer un tributo. En el Ecuador por ejemplo, conforme se citó anteriormente la creación, modificación o extinción del impuesto es propio del legislativo (extendiéndose inclusive a los organismos seccionales, rompiéndose así la rigidez del principio de legalidad propia de la Asamblea), siendo la facultad reglamentaria propia del Ejecutivo y de sus órganos adscritos o regulatorios como es el caso del Servicio de Rentas Internas – órgano de administración tributaria de este país – el cual produce mucha “normativa” de carácter general, sin embargo, el principio de legalidad se discute sobre los alcances que debe tener la norma tributaria legislativa que viene a complementarse con los reglamentos expedidos por la Función Ejecutiva. Villegas manifiesta que es importante que la legalidad tributaria contenta la base imponible, el hecho imponible, y la estructura del impuesto – elementos constitutivos – para de esta manera evitar dejar una norma abierta, libre para las administraciones tributarias (Villegas, 1984, págs. 183-184).

Finalmente para cerrar el bloque de los tres principios mencionados anteriormente y relacionados, se debe mencionar la división que Lobo Torres hace sobre la legalidad tributaria “la legalidad tributaria tiene entre sus subprincipios constitucionales los siguientes: supremacía de la Constitución, reserva de ley y primado de la ley” (Lobo Torres, 2005, pág. 245).

## **2. CAPITULO II. FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### **2.1. INTRODUCCIÓN A LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El Estado ecuatoriano, a través de la promulgación de su Constitución<sup>20</sup>, establece los alcances de la organización estatal, las funciones o poderes públicos y como estos deberán ejercer estos poderes. La soberanía en el Estado ecuatoriano “radica en el pueblo, cuya voluntad es el fundamento de la autoridad pública y se ejerce a través de los órganos del poder público” (República del Ecuador, 2008). Los órganos del poder público que en adelante se referirán como instituciones públicas se deben al mandato constitucional y los principios y preceptos que las regulan. Este es el caso particular de la administración tributaria, que deviene de la delegación que le otorga la Función Ejecutiva.

La administración tributaria, se incorpora dentro del ordenamiento jurídico del Ecuador a través del Régimen de Desarrollo constante en la Carta Magna, en el artículo 300 y siguientes se establece la facultad de la Función Legislativa de crear a través de leyes los tributos – principio de legalidad –, así también se configura la Facultad Reglamentaria exclusiva de la Función Ejecutiva. Dentro de las facultades exclusivas de la Función Ejecutiva también se encuentran las siguientes:

---

<sup>20</sup> En 2008 el Ecuador promulgó una nueva Constitución, la misma que fue creada y escrita por una Asamblea Constituyente elegida popularmente con ese fin. Mucha discusión existió en torno a determinar si era poder constituyente originario o derivado. Sin embargo la normativa tributaria orgánica y ordinaria no ha sido codificada totalmente desde la promulgación de esta Carta Magna

Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República<sup>21</sup>, además de los que determine la ley:

1. Cumplir y hacer cumplir la Constitución, las leyes, los tratados internacionales y las demás normas jurídicas dentro del ámbito de su competencia. [...]

3. Definir y dirigir las políticas públicas de la Función Ejecutiva. [...]

11. Participar con iniciativa legislativa en el proceso de formación de las leyes. [...]

13. Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlos ni alterarlos, así como los que convengan a la buena marcha de la administración. (República del Ecuador, 2008) (Énfasis agregado).

De lo anterior se desprende 1. Cumplir y hacer cumplir con la constitución y las leyes, en el tema tributario, esto es cumplir con el régimen de desarrollo la política fiscal y la política tributaria. 2. Definir y dirigir las políticas públicas de la función ejecutiva, establecidas para el efecto en el Plan Nacional de Desarrollo, con el cual – en teoría – debe estar establecido los fines que van a tener todas las recaudaciones que por impuestos y otros tributos se generen directamente al presupuesto general del Estado, dentro de este documento, se deberá delinear la política fiscal y tributaria, sus alcances y objetivos. 3. Participar con iniciativa legislativa el proceso de formación de leyes, que deben cumplir el debido proceso legislativo y constitucional, dicho de otra manera realizar las leyes cumpliendo con los requisitos de legalidad, constitucionalidad y de forma. Y el 4. Muy importante para el presente estudio que es la Facultad Reglamentaria. Esta facultad es concordante con el artículo siete del Código Tributario que al respecto manifiesta:

---

<sup>21</sup> La Presidenta o Presidente de la República ejerce la Función Ejecutiva, es el Jefe del Estado y de Gobierno y responsable de la administración pública. Artículo 11 de la Constitución del Ecuador

Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana (actualmente Director General del Servicio Nacional de Aduanas<sup>22</sup>), en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal. (República del Ecuador, 2005) (Énfasis agregado)

Así mismo el artículo siguiente se refiere a la facultad reglamentaria de los gobiernos descentralizados tales como municipios y consejos provinciales, que actualmente se encuentran debidamente regulados a través del COOTAD. Este cuerpo legal es el encargado de establecer los alcances y límites de la facultad reglamentaria en los gobiernos autónomos y descentralizados.

Habiéndose revisado de manera general las facultades de la administración tributaria, se debe manifestar que cada una de estas potestades es imprescindible para el quehacer de la administración tributaria. Para algunos autores, las diversas facultades serán unas más importantes que otras sin embargo, por motivos académicos del presente trabajo, se profundizará en la facultad determinadora, potestad por excelencia que regula los procesos fiscalizadores y determinativos de la relación jurídico tributaria entre el

---

<sup>22</sup> En el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones se reformó la Corporación Aduanera Ecuatoriana a Secretaría Nacional de Aduanas, cambiando también el nombre del Gerente General a Director General, conforme a la Disposición General Tercera del mencionado Código Orgánico.

contribuyente y el Estado. En el desarrollo del presente trabajo de tesis, la facultad determinadora es medular para referirse al recargo, por cuanto es desde aquí, donde nace la configuración de ésta institución estudiada.

No está por demás dejar mencionada a la Facultad Resolutiva de la Administración Tributaria la cual en el artículo 69 del Código Tributario, determina que:

las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria” (República del Ecuador, 2005).

Esta norma está en total concordancia con el derecho de petición constante en el numeral 23 del artículo 66 de la Constitución, el cual otorga el derecho a los contribuyentes a dirigir quejas, peticiones y reclamos a las autoridades públicas, así mismo en el artículo 76 literal I se establece como garantía básica del debido proceso la obligatoriedad de motivar las resoluciones emanadas de autoridad pública competente, teniendo como consecuencia de no motivación, la nulidad de aquellos actos administrativos.

Por otra parte, es de importancia mencionar a la Facultad Sancionadora de la Administración Tributaria, la cual está instaurada por el artículo 70 del Código Tributario que establece “en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley” (República del Ecuador, 2005). Para ello este mismo cuerpo normativo ha establecido en su Libro Cuarto el Ilícito Tributario junto con todos los tipos penales tributarios, y demás sanciones.

Finalmente sobre la Facultad Recaudadora, el artículo 71 del Código aborda esta potestad:

La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración (República del Ecuador, 2005).

La administración tributaria – como hemos indicado anteriormente – goza de las ya mencionadas facultades o potestades que le permiten cumplir con lo que manda la Constitución y las leyes tributarias, a través de estas facultades puede desarrollar su actividad y cumplir con los objetivos y enunciados propios de su naturaleza. Es de observar el artículo 67 del Código Tributario, que a manera de resumen, sobre lo anteriormente dicho manifiesta: “[la actividad de la administración] implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos” (República del Ecuador, 2005).

## **2.2. FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS SISTEMAS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA**

La Facultad Determinadora de la Administración Tributaria es quizá de las facultades más importantes que tiene la administración. Sin desmerecer cada una de las facultades y funciones anteriores, la facultad determinadora es una de las razones de ser de una administración tributaria, puesto que de aquí nacen los procesos de verificación y determinación de la obligación tributaria y de las declaraciones de los impuestos que realizan los sujetos pasivos. Dentro de esta facultad, a lo largo del desarrollo del presente capítulo de tesis, se

revisará los procesos determinativos al detalle para identificar como se configura el recargo – en materia de impuestos – en el Ecuador.

*La Facultad Determinadora es aquella facultad o potestad de la administración tributaria que ordenada por la Constitución y la Ley de un Estado, le otorga el atributo de realizar la determinación y verificación de la obligación tributaria y carga impositiva de los contribuyentes a nombre del sujeto activo, es decir el propio Estado<sup>23</sup>.*

La legislación ecuatoriana es generosa en definir esta facultad, los alcances y los procedimientos con los cuales se podrán ejercer estas potestades, a continuación se muestra la definición de la ley sobre este tema:

Art. 68.- Facultad determinadora.- 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 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 (Codigo Tributario, Codificación , 2005). (Énfasis añadido)

Como se muestra anteriormente la determinación está constituida por actos reglados plenamente desarrollados en los contenidos de la norma tributaria, ya que el artículo 10 del Código Tributario manifiesta que los actos de gestión tributaria – dentro de estos se encuentra la determinación – “constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley (República del Ecuador, 2005).

---

<sup>23</sup> En este sentido, el autor de la presente tesis, desarrolla este concepto con el cual se pretende moldear el propio criterio a ser usado en adelante.

Para el autor de Derecho Administrativo, Roberto José Dromi “la actividad administrativa es reglada cuando se determina el momento, contenido y forma de la misma [...] la ley sustituye por anticipado el criterio del órgano administrativo” (1983, pág. 465). Sin embargo, se debe decir que en la práctica se observa cierto grado de actividad discrecional por parte de la administración, esto debido a los limitados alcances del Código Tributario en ciertos aspectos, ya que la actividad reglada no está ‘reglada’ del todo. Muchos aspectos de los procedimientos son explicados y regulados a través de circulares, resoluciones, y demás actos expedidos por la administración tributaria que tienen el carácter de generales y obligatorios para con los contribuyentes, dejando un nivel de discreción para manejar ciertos temas de los procesos de determinación. Cabe mencionar que la discrecionalidad no puede ser ilimitada como muchas veces aplica la Administración, pues la misma debe considerar el espíritu de la norma y los principios rectores del Derecho Tributario.

Decir que la actividad está completamente reglada dentro de la determinación, sería una aseveración jurídica incorrecta por cuanto los sistemas de determinación no establecen todas las valoraciones subjetivas que se usan como elementos con los cuales la administración realiza la determinación. Es verdad que la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación regulan (reglan) la mayoría de procesos y procedimientos determinativos, sin embargo se debe decir que algunos de estos procesos salen de la esfera que establece la ley.

Esta facultad – cuyo análisis se limitará al caso de los Impuestos Centrales – se administra a través del Servicio de Rentas Internas, órgano público creado para ejecutar las políticas tributarias y ejercer las facultades antes mencionadas. Dentro de las cuales establecen los siguientes sistemas de determinación:

Art. 88.- Sistemas de determinación.- La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:

1. Por declaración del sujeto pasivo;

2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto. (República del Ecuador, 2005)

Los sistemas de determinación antes mencionados han sido ampliamente reconocidos por la doctrina y la jurisprudencia a más de la norma citada, algunos autores manifiestan sus posiciones al respecto. A continuación se describen de forma general pero concreta las más importantes posiciones.

### **2.2.1. DETERMINACIÓN POR PARTE DEL SUJETO ACTIVO**

El sistema de determinación por parte del sujeto activo se realiza directamente por este sujeto (Estado), nace por mandato de la ley, y en el caso de los impuestos centrales a través del Servicio de Rentas Internas y se desarrolla bajo los principios de simplificación, celeridad y eficacia (Art. 73) (República del Ecuador, 2005). Además de esos principios, la Constitución del 2008 incorpora los principios de simplicidad administrativa, transparencia y suficiencia recaudatoria.

Este sistema de determinación permite dos modalidades o modos para realizar los procesos de determinación:

- 1. Forma directa:** Se realiza en base a la información real y fehaciente que tiene la administración, gracias a la declaración propia del sujeto pasivo o gracias a la información que ha recolectado en base a declaraciones de otros sujetos pasivos (terceros), o a los cruces de información con contribuyentes y con instituciones públicas.
- 2. Forma presuntiva:** Se realiza en base a dos parámetros que establece la administración. El primero es en base a hechos, indicios y circunstancias, y el segundo parámetro es el denominado 'coeficientes de estimación presuntiva de carácter general' que es

una aplicación porcentual que se realiza en base a una resolución emitida por el Director General del Servicio de Rentas, la cual fija, de acuerdo a la actividad económica, los valores.

Dentro de estas dos formas de determinación a cargo del sujeto activo, existe una serie de posiciones sobre los alcances de la determinación que se analizarán a lo largo del presente capítulo de tesis.

### **2.2.2. DETERMINACIÓN POR PARTE DEL SUJETO PASIVO**

La determinación por parte del sujeto pasivo, como su nombre lo indica, se realiza directamente a través del contribuyente o responsable. En este sistema, es el propio sujeto pasivo quien determina la obligación tributaria, la existencia del hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo. En el caso de los impuestos centrales – materia de este análisis – se realiza a través de una declaración, y es definitiva y vinculante para quien la declara. Esta declaración admite errores de hecho o de cálculo que pueden ser modificados, siempre y cuando no hayan sido notificados por la administración previamente.

En este sistema de determinación, el acto de declaración es la esencia de la determinación.

### **2.2.3. DETERMINACIÓN DE MODO MIXTO**

La determinación de modo mixto ha dado una serie de teorías y posiciones sobre la naturaleza jurídica de este sistema determinativo. La norma tributaria ecuatoriana la establece como un “modo” de determinación, sin embargo hay autores que defienden al modo mixto como un sistema, así como

hay otros autores que le otorgan la característica de un modo que pertenece al sistema de determinación a cargo del sujeto activo.

La ley manifiesta que la determinación mixta es “la que efectúa la administración a base de todos los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos para todos los efectos” (Art. 93) (República del Ecuador, 2005).

Para Luis Toscano Soria<sup>24</sup>, la determinación mixta se clasifica dentro de los procesos de determinación a cargo del sujeto activo (2006, pág. 33), no así para autores como José Vicente Troya y Gustavo Durango Vela – que sin profundizar en el tema – defienden la independencia del modo mixto al sistema de determinación a cargo del sujeto activo.

Independientemente de aceptar la determinación mixta como modo o como sistema, la esencia de esta determinación está en la intervención por parte de los dos sujetos de la relación jurídica tributaria. Por un lado la administración tributaria (sujeto activo) que requiere la información, por otro lado el contribuyente (sujeto pasivo) que está obligado en otorgarle la información requerida. Esto vincula al contribuyente y lo obliga a aceptar los efectos que tendrá esa información al proceso que realiza la administración.

### **2.3. LA FACULTAD DETERMINADORA POR PARTE DEL SUJETO ACTIVO**

Como se ha revisado anteriormente las facultades de la administración envuelven una serie de procesos y procedimientos en todos los niveles del quehacer tributario. Es de vital importancia definir la facultad determinadora del sujeto activo, el rol que tiene la determinación de la obligación tributaria, y los sujetos en la determinación. De los sistemas de determinación propuestos por

---

<sup>24</sup> Profesor titular del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador. Coordinador de la Especialización Superior en Tributación en la mencionada universidad.

la legislación sustantiva tributaria, cabe hacer una diferenciación entre la facultad determinadora y la determinación como tal.

La facultad determinadora es exclusiva de la administración, sin embargo la doctrina ha reconocido que la declaración de los tributos – que nuestra legislación la reconoce como sistema de determinación – es una delegación que realiza el sujeto activo al sujeto pasivo. La determinación se considera al acto o actos de la administración que suceden a través de un proceso en el cual se realiza la valoración de la información declarada por el contribuyente con el fin de verificarla, ratificarla o reformarla.

Ruth Younes de Salcedo<sup>25</sup> tiene un excelente aporte sobre la determinación de obligaciones tributarias, mostrando en una síntesis metódica la teoría del efecto constitutivo del acto de determinación y la teoría del efecto declarativo del acto de determinación. Estas dos teorías explican el nacimiento de la obligación tributaria y como se configura este nacimiento en la determinación.

La teoría del efecto constitutivo del acto de determinación – según la mencionada – ha sido sostenida por Antonio Berliri y otros autores italianos. La propuesta y tesis de esta teoría está focalizada en que la “deuda solo se constituye y es exigible cuando se profiere y surte efectos el acto administrativo de determinación” (Younes de Salcedo, 1999, pág. 447) sin la necesidad de que exista la concurrencia del hecho para que nazca la obligación. Dicho de otra manera, esta teoría sostiene que la obligación tributaria nace en el momento en el que la administración tributaria realiza el procedimiento de determinación, más no en el momento que se realiza la declaración.

La teoría del efecto declarativo del acto de determinación, es la tesis que tiene vigencia en el Ecuador, propuesta por la doctrina europea, cuyo mayor exponente es el profesor Fernando Sainz de Bujanda. En síntesis esta tesis sostiene que:

---

<sup>25</sup> Ruth Younes de Salcedo, colombiana, doctora en jurisprudencia y abogada. Colaboradora del Instituto Colombiano de Derecho Tributario

El acto de determinación simplemente declara la existencia y cuantía de la obligación creada por la ley, cuyo nacimiento ocurrió antes, cuando se realizó el supuesto de hecho previsto en la norma. Para que surja dicha obligación no se requiere comprobación, declaración o providencia administrativa alguna. La obligación sustancial existe por la sola realización del hecho imponible y debe ser cumplida por el sujeto pasivo, a menos que la ley condicione su exigibilidad a que se expida el acto de determinación, pero la génesis de aquella no varía en ningún caso” (Younes de Salcedo, 1999, pág. 452)

José Vicente Troya manifiesta que “la aplicación de los tributos se traduce en emitir actos y procedimientos administrativos” (2009, pág. 8) los primeros son instrumentos que utiliza la administración para construir los segundos. Estos instrumentos a su criterio son “declaraciones unilaterales de voluntad expedidos por las autoridades públicas que tienen competencia al efecto y que producen efectos jurídicos individuales” (2009, pág. 9).

De hecho la Facultad Determinadora a cargo del sujeto activo se materializa en la expedición de un acto administrativo, sin embargo la obligación tributaria nace con el simple cumplimiento del hecho imponible. Para el efecto, se deben cumplir ciertos requisitos que la doctrina y la ley ha determinado. Tal es el caso que en el Ecuador existe el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva ERJAFE, que si bien es cierto se denomina ‘Estatuto’, tiene todas las características de ser el Código Administrativo Ecuatoriano. Este cuerpo legal que si bien los Jueces se han pronunciado en el sentido de que no es de total aplicación en materia tributaria, excepto para el caso puntual del ente rector, regula toda la materia administrativa producida por la Función Ejecutiva, así como la producida “por las personas jurídicas del sector público autónomas cuyos órganos de dirección estén integrados en la mitad o más por delegados o representantes de organismos, autoridades, funcionarios o servidores que integran la Administración Pública Central” (Art. 2) (República del Ecuador, 2008).

El Servicio de Rentas Internas está regulado por este Estatuto y por la Ley de Creación del Servicio del Rentas Internas<sup>26</sup>. Su facultad determinadora deberá estar manifestada a través de los actos administrativos que para el efecto deberá crear. Estos actos administrativos se manifiestan en actos de determinación. El ERJAFE regula los actos administrativos, su vigencia, la restricción de contenidos, su legitimidad y ejecutoriedad, y los modos de impugnación<sup>27</sup>. El Código Tributario explica la determinación como “el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo” (Art. 87) (República del Ecuador, 2005) .

Bien la doctrina española le da una connotación diferente al acto administrativo, se lo define como “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria” (García de Enterría & Ramón Fernandez, 2008, pág. 526). Aplicando esta teoría a la administración tributaria ecuatoriana, se entenderá al acto de determinación como una declaración de juicio y de conocimiento, por el cual se establece la existencia de la obligación tributaria.

El Código Tributario también acepta como actos de determinación los actos provenientes de los sujetos pasivos que encaminan a declarar la existencia del hecho generador, base imponible y cuantía del tributo (Art. 89) (República del Ecuador, 2005)

Ahora bien, cabe manifestar que los actos provenientes de sujetos pasivos no constituyen actos administrativos, sino elementos que le sirven a la

---

<sup>26</sup> El artículo uno de la mencionada ley establece que el SRI “es 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. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo” **Fuente especificada no válida.**

<sup>2727</sup> Los artículos 65, 66, 67, 68 y 69 del ERJAFE despliegan un desarrollo importante sobre los temas mencionados sobre el acto administrativo.

administración para establecer la responsabilidad de la obligación tributaria, muestra de ello es que la declaración es vinculante para quien la realiza y tiene efectos legales directos a quienes recaerá la sanción en caso de que, dentro del proceso de verificación, se encontraran inconsistencias o diferencias.

El sujeto activo realiza la determinación a través del Servicio de Rentas Internas, dentro de los deberes encomendados por la ley, principalmente están los siguientes como sustanciales:

Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria:

1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables;

2. Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice [Facultad determinadora];

3. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos;

[...]

5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración [Facultad resolutoria];

[...]

6. Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella;

7. Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controvertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes;

8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé; [Facultad determinadora]

[...]

9. Cumplir sus propias decisiones ejecutoriadas, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral anterior (República del Ecuador, 2005);

Como se puede observar de todo el contenido del artículo anterior, el numeral dos responde a la facultad determinadora a través de la expedición del acto administrativo de determinación. El numeral tres y cinco responde a la potestad resolutoria de atender y responder los reclamos, que proviene del derecho constitucional de petición. El numeral seis se refiere a la motivación (obligación constitucional de los actos administrativos) que de no existir produce la ineficacia del acto administrativo. Y los numerales siete, ocho y nueve se refieren a obligaciones que provienen de los efectos propios del acto de determinación.

Así también gracias al artículo ochenta y nueve se puede entender que la actividad de la administración tributaria gira en torno a la expedición de los actos administrativos de determinación, debido a la necesidad imperiosa de revisar la correcta cuantía del impuesto, es por ello que no es erróneo que se manifieste que la facultad determinadora es de las más importantes de la administración y su aplicación debe de ser respetuosa de las normas evitando caer en excesos con afanes meramente recaudatorios.

Es de interés establecer las propuestas y tesis de la doctrina sobre la determinación en el Ecuador, habiendo ya revisado los alcances y enunciados

del Código Tributario. Juan Carlos Benalcázar Guerrón<sup>28</sup> manifiesta que la obligación tributaria “nace o se origina al producirse el hecho generador previsto por la ley, pero su *exigibilidad y efectividad* requiere del procedimiento de determinación y liquidación del importe a pagar que se realiza en un momento lógico ulterior a dicho nacimiento” más adelante manifiesta que “La exigibilidad y efectividad de una concreta pretensión tributaria a cobrarse supone, necesariamente, que se ha producido el hecho generador previsto por la ley” (2006, pág. 82). La posición de este autor coincide a la tesis del profesor argentino Carlos Giuliani Fonrouge, quien es defensor de que la determinación tributaria es un medio de exteriorizar y documentar una situación prevista en la ley de una obligación que ya nació gracias al imperio de la Ley. (Benalcázar Guerrón, 2006)

Ahora bien, habiéndose definido la importancia de acto de determinación sustentado por la doctrina y la legislación, es de interés también desarrollar los modos de determinación con los cuales se realizan estos procesos a cargo del sujeto activo. Se debe decir que especial énfasis tiene la determinación a cargo del sujeto activo, toda vez que más adelante abordaremos el recargo de manera muy específica. Una de las posiciones más latentes y vigentes sobre el recargo es su naturaleza resarcitoria en la determinación, es por ello que se dejan establecidos los alcances y la obligatoriedad de la determinación de la obligación tributaria a cargo del sujeto activo para poder sustentar de mejor manera el resarcimiento producido que daría lugar al recargo de las actas de determinación; o de no ser así definir la naturaleza jurídica de esta institución.

La legislación reconoce dos modos de determinación a cargo del sujeto activo. El primero es el modo directo y el segundo es el modo presuntivo. Dentro de estos dos modos, la norma tributaria incorpora un recargo de 20% sobre la obligación determinada (Art. 90) (República del Ecuador, 2005).

---

<sup>28</sup> Abogado y doctor en Jurisprudencia, Profesor de Derecho Administrativo y Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de México y profesor de Derecho Administrativo de la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador

Sobre la determinación directa, primer modo de determinación a cargo del sujeto activo, el Código Tributario manifiesta:

Art. 91.- Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su 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 sus 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 (República del Ecuador, 2005).

Es decir que el modo directo se realiza en base a documentos reales, sin especulaciones, presunciones ni elementos supuestos. La determinación tiene su esencia en la información real proporcionada por el mismo contribuyente en el momento que hizo su declaración. Esta información proporcionada por el contribuyente en la declaración es su propia contabilidad, sus registros contables, documentos oficiales tales como: facturas, notas de venta, ingresos y egresos de caja, contratos y demás documentos autorizados expresamente por el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno, su reglamento y demás circulares y resoluciones que el SRI emita para el efecto.

Cabe aquí mencionar que dependiendo el impuesto que se esté determinando, el SRI ha creado una serie de directrices haciendo uso de la facultad reglamentaria, ya sea a través del Presidente de la República que tiene la exclusiva facultad de crear Reglamentos, ya sea a través del Director General del SRI que emite resoluciones y circulares de carácter general para los contribuyentes.

Sobre la determinación presuntiva, segundo modo de determinación a cargo del sujeto activo, la norma lo aborda de la siguiente manera:

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 (República del Ecuador, 2005) (Énfasis añadido).

Dentro de este modo de determinación, la administración tributaria opta por realizar una determinación presuntiva cuando no se haya cumplido uno de los dos parámetros que establece. El primer parámetro es la falta de declaración de sujeto pasivo y con esto la falta de información que tiene la Administración para llevar a cabo la determinación. El segundo parámetro es la inaceptable presentación de los documentos que respaldan la declaración del sujeto pasivo, la cual se puede producir bien por existir 'razones fundamentales' o bien porque los documentos no presten 'mérito suficiente para acreditarlos'. En estos dos casos, la determinación presuntiva se realizará de acuerdo a dos criterios de la Administración.

En el primer criterio la determinación presuntiva será llevada a cabo en base a 'hechos, indicios, circunstancias' y demás elementos que la Administración considere que servirán para establecer la existencia del hecho generador y por consiguiente de la obligación tributaria. El Artículo 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece siete elementos de juicio como criterios generales para realizar la determinación presuntiva:

- 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica;
- 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable;
- 3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;
- 4.- Los gastos generales del sujeto pasivo;
- 5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;
- 6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y,
- 7.- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley (República del Ecuador, 2004).

En el segundo criterio, la determinación presuntiva será llevada a cabo por un sistema denominado de coeficientes. Al respecto la Ley de Régimen Tributario Interno es muy taxativa sobre este criterio:

Art. 25.- Determinación presuntiva por coeficientes.- Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados en el artículo precedente [hechos, indicios y circunstancias establecidos en 7 numerales], se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente por el Director General del Servicio de Rentas

Internas, mediante Resolución que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año. Estos coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados. (República del Ecuador, 2004) (Énfasis añadido)

Sobre este segundo criterio existente para la determinación presuntiva (coeficientes de estimación presuntiva de carácter general) se debe decir que existe una actividad discrecional por parte de la Administración toda vez que es a criterio del Director General del Servicio de Rentas Internas se establecen anualmente aquellos coeficientes.

### **2.3.1. FORMA SIMPLIFICADA DE DETERMINACIÓN A TRAVÉS DE LIQUIDACIÓN DE PAGO POR DIFERENCIAS DE DECLARACIÓN**

Este procedimiento realizado por la Administración Tributaria se encuentra reglado por la Ley de Régimen Tributario Interno, para ello la normativa se desarrolla en 3 artículos (Art. 107 A, 107 B, 107 C) incorporados en la reforma del 29 de diciembre del 2009 y el artículo 107 D incorporado en la reforma del 23 de diciembre de 2009.

En síntesis este procedimiento permite a los contribuyentes sustituir las declaraciones que han realizado previa la emisión del documento denominado “Comunicación de Diferencias” el cual per se no constituye un acto administrativo sino una mera comunicación, cuando han sido detectadas posibles diferencias a favor del Fisco, notificando al contribuyente para que se

realicen las correspondientes declaraciones sustitutivas y se paguen los valores de las diferencias:

Art. 107-A.- Diferencias de Declaraciones y pagos.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias que se haya detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias a favor del fisco y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias, disminuyan el crédito tributario o las pérdidas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la fecha de la notificación (República del Ecuador, 2004). (Énfasis añadido)

En caso de que los contribuyentes no cumplieran con esta disposición, se procede a la emisión de la Liquidación de Diferencias, valor sobre el cual como menciona el artículo siguiente se le otorga a la Administración la potestad de cobro de las diferencias a través de la vía coactiva. Los respectivos pagos que se hagan a favor de la Administración no les evitan a los contribuyentes las sanciones que pudieren tener a lugar por dicho incumplimiento:

Art. 107-B.- Orden de cobro o Aplicación de Diferencias.- Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos (República del Ecuador, 2004). (Énfasis añadido)

La Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración o la Resolución de Aplicación de Diferencias, es un acto administrativo de determinación impugnabile administrativa y jurisdiccionalmente. Es también un procedimiento sumario y puntual de determinación puesto que existe una participación más directa y activa del contribuyente al tener él, ser quien presente los documentos que ratifiquen su declaración o ratifiquen el acto de determinación emanado por la Administración sobre una cuenta determinada. Cabe decir que en este procedimiento de determinación, el cruce de información que tiene el SRI con otras instituciones públicas y demás contribuyentes es determinante para establecer el valor de las diferencias puesto que gracias a esta información la Administración respalda la emisión de la Liquidación de Pago por Diferencias o Resolución de Aplicación de Diferencias:

Art. 107-C.- Cruce de información.- 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 Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos.

De lo que se puede observar de los artículos precedentes, la Liquidación de Pago por Diferencias o Resolución de Aplicación de Diferencias nace o se produce de dos situaciones taxativamente regladas por la Ley. La primera situación es aquella que nace cuando la Administración encuentra las diferencias en base a la propia declaración del sujeto pasivo. La segunda situación es aquella que nace cuando la Administración “detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley” (Art. 107) (República del Ecuador, 2004) en base al cruce de información con otros contribuyentes o al cruce de información de las propias declaraciones del mismo contribuyente.

### **2.3.2. LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA PROPIAMENTE DICHA**

El procedimiento de determinación tributaria se encuentra taxativamente reglado en el Código Tributario de manera general y específicamente en el Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, cuyos artículos siguientes se analizan con el fin de establecer los procesos y procedimientos de la determinación tributaria a cargo del sujeto activo. Este procedimiento se origina en base a una Orden de Determinación, que es dispuesta por el Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del SRI según sea el caso. Esta Orden de Determinación deberá ser notificada al sujeto pasivo, cumpliendo una serie de requisitos de forma y de fondo (Art. 259) (República del Ecuador, 2010)

Una vez realizada la notificación de la Orden de Determinación, se suspende el plazo de caducidad y los funcionarios del SRI podrán requerir por escrito al contribuyente determinado toda la información y documentación impresa o en medios magnéticos, que le servirá para determinar la obligación

tributaria (Art. 260) (República del Ecuador, 2010). Adicional a esto podrán solicitar realizar diligencias de inspecciones al domicilio fiscal del sujeto pasivo para verificar los libros contables, registros contables, soportes, archivos 'procesos, sistemas' y demás documentos que consideren necesarios; estos documentos pueden ser físicos como magnéticos. Cabe mencionar que a más de lo dicho anteriormente, la administración podrá realizar inspecciones a todos los sistemas informáticos que posea el sujeto pasivo determinado.

Este proceso continúa con la emisión de un Acta de Determinación Borrador o mejor conocida como "Acta Borrador", para lo cual el contribuyente o sujeto pasivo determinado deberá comparecer a las instalaciones del Servicio de Rentas Internas para realizar la revisión del Acta Borrador que la Administración deberá motivar y explicar realizando sus fundamentos de hecho y de derecho. Luego de esto el contribuyente tiene el plazo fatal de veinte días para presentar observaciones al acta<sup>29</sup> (Art. 262) (República del Ecuador, 2010). Una vez culminado el plazo la ley determina en el mismo artículo:

Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realizará el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final, que suscrita por el Director General, Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la notificación. En el caso de que el sujeto pasivo exprese, luego de la revisión conjunta del acta borrador, su conformidad con los valores determinados, la Administración Tributaria podrá emitir y notificar el acta de determinación final de determinación luego de recibida, por parte del sujeto pasivo, la conformidad con el acta borrador, sin necesidad que

---

<sup>29</sup> "El sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, en cuyo caso se elaborará un acta en la que se sentará razón de la información y de la documentación recibida; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido para la recepción de información dentro de un proceso de determinación tributaria" Artículo 262 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

culmine el plazo de veinte días mencionado anteriormente. (República del Ecuador, 2010)

Este procedimiento finaliza – como se indica anteriormente – con la emisión del Acta Final de Determinación. En la cual se ha aplicado el quantum de la obligación, más las multas, más los intereses y adicional a esto el recargo del 20% sobre la obligación. Este recargo es la institución jurídica que se analiza a continuación.

### **3. CAPITULO III. EL RECARGO COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA**

#### **3.1. EL RECARGO COMO INSTITUCIÓN JURÍDICA**

Para fines específicamente académicos, se debe decir que el Derecho Tributario tiene su cuna en Italia<sup>30</sup>, país desde el cual se ha producido gran cantidad de contenidos teóricos que se ha constituido en doctrina sobre las diferentes escuelas y pensamientos del Derecho Tributario. Esta producción académica ha sido muy estudiada y analizada por autores de países de habla hispana, llegando a España como el país de idioma castellano más influenciado en lo que significa Derecho Tributario. De hecho, por ser el Sistema Italiano, de la misma Familia Jurídica (Familia Romanista), el Derecho Tributario Español tiene una fuerte influencia de la doctrina y legislación de los preceptos italianos. Esto a su vez se transmite de la misma forma, siendo el Derecho Tributario Español de gran influencia en América Latina.

Con este acercamiento, se inicia un preámbulo de lo que significará el recargo en la legislación y doctrina específicamente del Ecuador. De hecho a lo largo del desarrollo de esta tesis, se encontraron pocas fuentes doctrinarias sobre el recargo en el Ecuador, y en general en América Latina no ha existido un desarrollo extenso sobre esta institución compleja lo que justifica el problema investigado en este trabajo de tesis.

Inicialmente, la hipótesis de la investigación buscaba enfocar una justificación jurídica y legal al recargo. Se sortearon varias hipótesis, una de ellas, inicialmente, se centró en que el recargo constituiría un mecanismo para

---

<sup>30</sup> Italia es el país en el cual han nacidos los doctrinarios y estudiosos más influyentes de Derecho Tributario de la Familia Romanista, entre ellos A.D Giannini, A. Amatucci, entre otros.

evitar la evasión de impuestos, por cuanto se ‘recargaba’ al contribuyente con el 20% de la glosa que constituiría un aumento impositivo considerable<sup>31</sup>.

La doctrina ecuatoriana no se ha referido sobre el porqué de la existencia de un recargo a la carga impositiva luego de la determinación, cuando ya ha existido una ‘sanción’ pecuniaria por aquello (intereses y multa de ser el caso). De hecho esta investigación se centra en identificar la naturaleza jurídica, los alcances y la aplicación en la práctica del recargo. La legislación española aborda los recargos en su sistema tributario, sin embargo cabe hacer la mención que el Sistema Tributario Español difiere en varios aspectos con el Sistema Tributario Ecuatoriano.

Por los autores españoles, existe un significativo aporte a esta institución por parte del jurista Alejandro Ibarra Rodríguez<sup>32</sup>. En la obra *Temas Actuales de Derecho Tributario* se abordan las innovaciones jurídicas al derecho de los tributos, los criterios sobre las últimas reformas legales realizadas a la Ley General Tributaria española y en general sobre las últimas instituciones producidas o codificadas, desde allí este autor presenta una posición bastante acertada.

Es por ello que se considera prudente manifestar que el *recargo en materia tributaria* es una institución relativamente nueva, con una vigencia en las legislación española de un poco más de una década<sup>33</sup>, y que en el Ecuador específicamente tan solo lleva un poco más de tres años en vigencia con la promulgación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, lo cual permite calificarla como una institución muy novedosa. Es de allí el poco desarrollo doctrinario – en comparación con otras instituciones del Derecho Tributario – que se ha propuesto sobre el tema y de allí también se deriva que los únicos

---

<sup>31</sup> Inicialmente no se catalogó al recargo como una sanción pecuniaria por cuanto la legislación ya establecía las multas como sanciones pecuniarias por el incumplimiento de pago de una obligación tributaria, o ya sea por el incumplimiento de un deber formal para con la Administración.

<sup>32</sup> Académico y doctrinario español, Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Salamanca, Máster en Asesoría Fiscal, Universidad de Navarra.

<sup>33</sup> En España se incorpora por primera vez el recargo a través de la Ley 18-1991 del 6 de junio de 1991, conformando diversos tipos de recargo, sin embargo se excluyen los intereses por demora y sanciones aplicables, creando un sistema de recargos únicos para sustituir todas las sanciones tributarias. (Ibarra Rodríguez, 2005)

aportes trascendentales y relevantes sobre esta institución que existen en la lengua castellana, nacen de la doctrina española – sin desmerecer los importantes aportes de la doctrina argentina – y reconocer la vigencia del recargo en la legislación italiana desde 1929.

Alejandro Rodríguez Ibarra es firme al criticar la legislación española que incorpora el recargo a su sistema tributario, manifiesta que, a su parecer, aún sigue sin concretarse la naturaleza jurídica y la constitucionalidad del recargo. Agrega que se debe tener claro los límites de la figura para que no se confunda con otras instituciones que también nacen de efectos del incumplimiento de la obligación tributaria y específicamente de la deuda tributaria<sup>34</sup>. Así también manifiesta que los recargos que nacen del incumplimiento de la deuda tributaria son sanciones pecuniarias (2005, pág. 102). Esto como un preámbulo de lo que se analiza en adelante.

### **3.1.1. DEFINICIÓN DOCTRINARIA**

De las primeras implicaciones al texto citado de Ibarra Rodríguez, se debe decir que al recargo se lo identifica dentro de las instituciones que nacen como efectos jurídicos del incumplimiento de una deuda tributaria. De hecho el autor hace énfasis en diferenciar al recargo de otras instituciones creadas como efectos al incumplimiento de la obligación tributaria.

Se debe recordar – como ya se analizó en el capítulo uno – que los impuestos sirven como sustento del gasto público, tienen la finalidad exclusiva de mantener los ingresos del Fisco y como funciones alternas las de fomentar el ahorro y dinamizar la economía<sup>35</sup> del Estado. Esta finalidad exclusiva tiene

---

<sup>34</sup> En el Ecuador la deuda tributaria se determina a través de tres sistemas – como se menciona en el capítulo dos –, el recargo se configura en el sistema de determinación a cargo del sujeto activo luego del proceso de determinación sea de modo directo, o presuntivo.

<sup>35</sup> En el capítulo uno de la presente tesis se realiza un extenso análisis del concepto de tributo, justamente con la finalidad de encontrar la relevancia y pertinencia que tiene el concepto para con el recargo.

una alta responsabilidad, por cuantos los gastos públicos no pueden esperar o dejarse de cumplir. Como respuesta al incumplimiento de una obligación tributaria el Estado ha creado las sanciones tributarias, que no son otra cosa sino penas por el incumplimiento de un deber tributario ante el Fisco.

No compete a esta tesis analizar a profundidad las sanciones tributarias que se han creado para este efecto, basta hacer la diferenciación de que en el Ecuador han existido tres tipos de infracciones (faltas reglamentarias, contravenciones y delitos) con sus respectivas sanciones tributarias. El primer tipo es la sanción pecuniaria manifestada a través de los intereses por mora, y las multas. El segundo tipo es el apremio real, esto producido a través del decomiso de la mercadería, entre otros. Y la tercera sanción es el apremio físico que consiste en la aprehensión y detención del sujeto pasivo – ya sea contribuyente o responsables – en el caso de establecerse un delito tributario, esto a través de prisión o de reclusión menor ordinaria (Art. 323) (Código Tributario, Codificación, 2005). De hecho, no es equivocado manifestar que toda la doctrina sustenta la tesis de que las multas son sanciones pecuniarias por el incumplimiento de una obligación tributaria, y que el interés es el costo del dinero en el tiempo. El problema radica en que exista una doble sanción pecuniaria ante el incumplimiento de una obligación tributaria, independientemente de si el recargo tiene una naturaleza sancionatoria o resarcitoria.

Para analizar el recargo desde la óptica tributaria hay que abordar la teoría civilista que pueda otorgar las aristas para construir la definición de recargo. Primero se debe analizar que la obligación tributaria en síntesis es un tipo de obligación unilateral de “dar” – sin considerar las puntualizaciones de los sujetos contratantes (sujeto activo – sujeto pasivo) –. Únicamente por fines académicos se debe olvidar las particularidades de la relación jurídico-tributaria, para recordar únicamente que la obligación tributaria nace de la ley producto de la sujeción que tiene el administrado a la potestad tributaria del Estado (Villegas, 1984, pág. 79). Así mismo dejando de lado todas las características de la obligación tributaria y la relación jurídico-tributaria, por

estos fines únicamente académicos, se hace un símil de la obligación tributaria con una obligación civil, en donde el incumplimiento de una parte (sujeto pasivo) le conlleva un efecto por este incumplimiento, y un beneficio al acreedor (sujeto activo).

El Código Civil ecuatoriano en su Título XII aborda el efecto de las obligaciones civiles. Sobre la mora deuditoria se expresa:

Art. 1567(Ex 1594).- [Mora deuditoria].- El deudor está en mora:

1. Cuando no ha cumplido la obligación dentro del término estipulado, salvo que la ley, en casos especiales, exija que se requiera al deudor para constituirle en mora;
2. Cuando la cosa no ha podido ser dada o ejecutada sino dentro de cierto espacio de tiempo, y el deudor lo ha dejado pasar sin darla o ejecutarla; y,
3. En los demás casos, cuando el deudor ha sido judicialmente reconvenido por el acreedor. (República del Ecuador, 2005).

Como se ha visto anteriormente, el incumplimiento de una obligación en el término estipulado produce mora deuditoria al deudor – en la esfera civil – esto traducido a la obligación tributaria se atribuye al interés por mora, sobre este tema el Código Tributario establece el cargo de intereses a favor del sujeto activo, cuando no fuere satisfecha la obligación tributaria dentro del tiempo que la ley ha establecido (Art. 21) (República del Ecuador, 2005).

“En el ámbito tributario español no existe precepto legal alguno que contenga la definición jurídica del término ‘recargo’ ” (Ibarra Rodríguez, 2005, pág. 109), de la misma forma que en el Ecuador – pues se lo menciona – sin embargo tampoco se ha definido esta figura jurídica. Lo único que se puede rescatar sobre el recargo en el Ecuador es lo dicho por la Sala de Casación en

materia Contencioso Tributaria, que en la sentencia 391-2010 señala que el recargo tiene naturaleza sancionatoria. La legislación italiana definió el 'recargo' (soprattasse en idioma italiano) como:

La suma que el trasgresor de una norma financiera debe pagar a favor del Estado, además de las sanciones penales o administrativas establecidas por la violación de las normas financieras” (Art. 5) (Repubblica Italiana, 1929) (Traducción obtenida del texto citado de Ibarra Rodríguez).

Esta definición la acuñó en la Ley N° 4 de 7 de enero de 1929, sin embargo este artículo fue derogado por las reformas que se produjeron el 18 de diciembre de 1997 a esta ley, publicadas en la Gazzetta Ufficiale N° 472<sup>36</sup>. Cabe manifestar así también que desde 1929 hasta la actualidad esta norma ha variado ya que si bien manifiesta que el recargo se aplica paralelamente a las sanciones penales o administrativas, estas teorías y leyes han sido superadas<sup>37</sup>. Actualmente el recargo existe en la legislación italiana, sin embargo se aplican en lugar de las multas o conjuntamente con los intereses, estableciéndose de esta manera una sola sanción o un solo efecto frente al incumplimiento de las obligaciones tributarias (Ibarra Rodríguez, 2005).

Clavijo Hernández propone una definición del recargo (recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo que existe en la legislación española) como:

---

<sup>36</sup> En base al texto de Ibarra Rodríguez, el autor se remitió a las leyes italianas de 1929 haciendo el seguimiento sobre la soprattasse desde aquella fecha hasta la actualidad. La ley antes mencionada se reformó y se incluyó a la soprattasse en otros cuerpos legales y de una naturaleza distinta, sin embargo cabe mencionar las dificultades que se presentaron en la investigación ya que estos textos se encuentran en idioma italiano, lo cual ha limitado la búsqueda y el manejo de la información para el autor.

<sup>37</sup> En el mismo texto de Ibarra Rodríguez, analizando los pies de página, se enuncian algunos elementos que muestran como las teorías sobre el recargo han ido evolucionando para ubicarse actualmente como una sanción pecuniaria.

“Aquella obligación accesoria o complementaria de naturaleza resarcitoria y punitiva, que se devenga por la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera del plazo sin requerimiento previo de la Administración, siempre que de la autoliquidación resulte una cantidad a ingresar, o tratándose de declaraciones, de la posterior liquidación de la Administración” (2004, pág. 45)

De hecho este autor sostiene que el recargo constituye una obligación accesoria y complementaria, que tiene una naturaleza mixta de resarcir y de sancionar, fundamenta su posición en autores como María Teresa Soler Roch que manifiesta que los recargos de apremio en la legislación española constituían un “mecanismo indemnizatorio junto a otro de tipo aflictivo e intimidatorio [estableciendo así la naturaleza mixta de compensar y de sancionar]” (Soler Roch, 1974, pág. 166 y ss) sin embargo el mismo autor es enfático en señalar que los recargos se consideran intimidatorios y sancionatorios cuando su cuantía es alta, por ello entrega un dato curioso:

Si se parte, al examinar los actuales recargos del periodo ejecutivo, de que el incumplimiento de la obligación da lugar a una indemnización que se exige a través del interés de demora, es inevitable concluir que el recargo de apremio del 20% del artículo 28 de la Ley General Tributaria tiene una naturaleza sancionadora a modo de una clausula pena ex lege por el incumplimiento de las obligaciones tributaras, como, con toda razón, precisó la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de junio de 1997. La función de este recargo es intimidatoria, pues su objetivo es proteger el interés público en que las obligaciones tributarias se cumplan en el periodo voluntario de pago” (Clavijo Hernández, 2004, pág. 49) (Énfasis añadido).

Con esto el autor Clavijo Hernández cierra la página de su posición frente al recargo manifestándose favorable a la tendencia de que el recargo tiene una naturaleza indemnizatoria, cosa que ha sido ratificada, como el mismo menciona, por el Tribunal Supremo de España.

### **3.1.2. NATURALEZA JURÍDICA**

Dentro de lo analizado se debe exponer tres puntos de vista sobre la naturaleza jurídica de esta institución. El primer punto de vista es el ofrecido por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, máximo órgano de justicia del Ecuador, que en tres sentencias de Casación ha sabido analizar el recargo para establecer su naturaleza jurídica y algunas características. Estas sentencias se analizarán más adelante dentro de este acápite. El segundo punto de vista es el ofrecido por la doctrina española en base a la bibliografía consultada, estudiada y analizada, más los aportes de la doctrina ecuatoriana que, dicho sea de paso, muy poco ha sabido analizar este problema jurídico. Y el tercer y último punto de vista corresponde al autor de esta tesis que habiendo analizado a lo largo de un año las particularidades de esta institución sostiene en el presente trabajo suficiente material para defender una posición.

Sobre el primer punto de vista, esto es, las sentencias de la Corte Nacional de Justicia, se debe manifestar que existen tres Sentencias de Casación de procesos resueltos por la Sala de lo Contencioso Tributario. Los considerandos más importantes de las sentencias 310-2009, 391-2009 y 138-2010 de la Sala, manifiestan el criterio de los Magistrados Nacionales, estableciendo un precedente que seguro se convertirá en jurisprudencia de aplicación obligatoria, que tiene fuerza de ley<sup>38</sup> (a la fecha del presente trabajo

---

<sup>38</sup> El artículo 184 numeral dos de la Constitución del Ecuador, le da competencia a la Corte Nacional de Justicia para que desarrolle el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración. El artículo 185 manifiesta que “Las sentencias emitidas por las salas especializadas de

aún no se reúne el Pleno de la Corte Nacional para declarar el carácter jurisprudencial conforme establece actualmente la Constitución).

La sentencia 391-2009<sup>39</sup> del 9 de agosto de 2010 manifiesta en su considerando séptimo tres numerales fundamentales para establecer la naturaleza del recargo y su aplicación:

**SEPTIMO:** *En cuanto a la pertinencia o no del recargo del 20% de la obligación tributaria, esta Sala advierte lo siguiente:* i. La Ley que lo incorpora al Código Tributario fue publicada en el Tercer Suplemento al Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007; ii. **El recargo tiene una naturaleza sancionatoria, que procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, por lo que no puede ser entendido como un “reconocimiento por la actuación de la Administración en la determinación de la obligación” como pretende la Administración Tributaria, pues ello es parte de su responsabilidad institucional;** iii. La irretroactividad de la ley implica, de modo absoluto, que sus disposiciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En el caso en cuestión, el proceso de determinación se inicia con la Orden respectiva que se emite el 27 de junio de 2007, esto es, mucho **antes de la vigencia de la ley que establece el recargo, razón por la que no cabe su aplicación retroactiva,** por estar expresamente prohibido por la Constitución Política de 1998 y ratificado por la Constitución vigente. Consiguientemente no se advierte la existencia de la errónea interpretación alegada por el recurrente. (Énfasis añadido)

---

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” (República del Ecuador, 2008).

<sup>39</sup> Ver el anexo uno (1) que contiene el texto completo de la sentencia 391-2009. Los énfasis añadidos son propiedad del autor, no se ha modificado el texto original. La sentencia ha sido obtenida directamente de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

De esto se puede señalar que la Sala expresamente le ha dado la naturaleza sancionatoria al recargo del 20% que se aplica a las actas de determinación, así también se extrae que el recargo no puede aplicarse en las actas de determinación que se hayan iniciado antes del 29 de diciembre de 2007, así como tampoco aplicarse a ejercicios fiscales en donde esta figura legal no existía ya que en esta fecha se promulgó la norma que la incorpora (Ley Reformativa para la Equidad Tributaria) en la legislación tributaria ecuatoriana, motivo por el cual su aplicación puede entrar en vigencia a partir de las actas de determinación que se inicien después de esta fecha y que correspondan a ejercicios fiscales a partir del 2008. La sala también es expresa al señalar que el recargo procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del sujeto pasivo y que no se le puede otorgar la naturaleza de resarcimiento sobre una obligación que tiene la Administración Tributaria por mandato de la ley.

La sentencia 310-2009<sup>40</sup> de 30 de agosto de 2010 manifiesta en su considerando sexto que:

**SEXTO:** Respecto a la presunta aplicación retroactiva de las regulaciones contenidas en la Ley de Equidad Tributaria, sobre el recargo del 20% que se ha hecho en la Orden de Cobro, la Sala advierte que la acción de impugnación no es el mecanismo idóneo para alegar *“la inexistencia jurídica de la Ley porque la Asamblea Constituyente no tiene facultades legislativas”* como sugiere el recurrente, pues se trata de una acción de impugnación de actos administrativos con efectos particulares y no de una acción de impugnación de actos normativos con efectos generales y menos una acción de inconstitucionalidad. Sin embargo, **respecto a la aplicación del recargo, es de advertir que el proceso**

---

<sup>40</sup> Ver el anexo dos (2) que contiene el texto completo de la sentencia 310-2009. Los énfasis añadidos son propiedad del autor, no se ha modificado el texto original. La sentencia ha sido obtenida directamente de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**administrativo se inicia con la comunicación conminativa de 19 de diciembre de 2007 y la ley entra en vigencia el 30 de diciembre del mismo año; además, el período impositivo que se analiza y sobre el que se determinan diferencias corresponde al ejercicio del año 2004, por lo que no cabe aplicar en forma retroactiva un recargo que rige para lo venidero**, a partir de la vigencia de la Ley para la Equidad Tributaria. (Énfasis añadido).

De esta manera se ratifica el criterio de la sentencia 391-2009 sobre la impertinencia de la aplicación retroactiva del recargo y con esto se afianza el criterio de tener una naturaleza sancionatoria.

Y finalmente la Sentencia 138-2010<sup>41</sup> de 25 de marzo de 2011 que en su considerando sexto establece:

**SEXTO:** Respecto a la presunta aplicación retroactiva que se ha hecho en el Acta de Determinación No. RLS-ATRADD2008-0002 impugnada, según las regulaciones contenidas en el art. 2 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, que reforma el art. 90 del Código Tributario que dice: agréguese un inciso final, con el siguiente texto: “*La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal*”. **La Sala de lo Contencioso Tributario advierte que el proceso administrativo se inicia con la Orden de Determinación del 7 de marzo del 2007, la Ley por tratarse de un impuesto anual entra en vigencia el 01 de enero del 2008, pero el período impositivo que se analiza y sobre el que se determina diferencias corresponde al ejercicio del año 2004, por lo que no cabe aplicar en forma**

---

<sup>41</sup> Ver el anexo tres (3) que contiene el texto completo de la sentencia 138-2010. Los énfasis añadidos son propiedad del autor, no se ha modificado el texto original. La sentencia ha sido obtenida directamente de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

**retroactiva un recargo que rige para lo venidero, a partir de la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, como así lo ha establecido esta Sala en casos similares.**

(Las negrillas y el subrayado es del autor, las cursivas son del texto original).

De igual manera en la presente sentencia se establece la irretroactividad del recargo, ratificando las dos sentencias anteriores para lo cual puede establecerse un Triple Fallo Reiterado sobre la irretroactividad del recargo del 20% en las Actas de Determinación. El hecho de que la Sala se ha manifestado sobre la irretroactividad manifiesta expresamente la naturaleza sancionatoria del recargo.

Sobre el segundo punto de vista, que es el de la doctrina que ha discutido y debatido sobre esta institución, se debe decir que en la legislación española se le ha dado la naturaleza jurídica de sanción, toda vez que algunos recargos en España han sido declarados inconstitucionales. Esta declaratoria de inconstitucionalidad ha sido otorgada usando el principio de justicia y equidad, a criterio del Tribunal Constitucional de España que en sentencia 276-2000, manifiesta que no pueden aplicarse recargos en base a cuota más interés de demora más multa, por considerarse alejado a la naturaleza compensatoria del recargo, distorsionar su naturaleza jurídica y alejarse a los principio de proporcionalidad (en base al cálculo de tiempo de la mora)<sup>42</sup>. Esta fundamentación empata adecuadamente al principio básico y esencial del derecho que manifiesta “nadie puede ser juzgado dos veces por la misma causa” (nos bis in idem)<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> Aquí cabe hacer la aclaración de que en España los recargos existieron reemplazando a la multa mucho antes de 1995, sin embargo en este año se los incluyo en una reforma como instituciones paralelas a las multas. De ahí se dice que la vigencia del recargo en materia tributaria es desde esta fecha (1995)

<sup>43</sup> **Non bis in idem**, locución latina, usada por los romanos que da origen a este principio general del derecho. Este principio manifiesta que ninguna persona puede ser juzgada o procesada dos veces por una misma causa o un mismo motivo. Trasladando esto a la esfera tributaria, se debe decir que ningún contribuyente o sujeto pasivo puede ser sancionado dos veces por una misma infracción, es decir nadie

Finalmente un tercer punto de vista responde a establecer a través de esta investigación y estudio una naturaleza jurídica al recargo. Para esto se debe decir que la doctrina ecuatoriana hasta la fecha no ha establecido la naturaleza jurídica del recargo como tal<sup>44</sup>. Hay que afirmar que el recargo nace como una respuesta o un efecto al incumplimiento de la obligación tributaria (enfocada al “quantum” de la obligación), y que las multas son respuestas o efectos a los incumplimientos normativos o reglamentarios, que a la final devienen también del incumplimiento a una obligación tributaria. Señalando lo anterior, se debe decir que el incumplimiento de la obligación tributaria en el Ecuador, a más del interés por demora, establece dos efectos o respuestas. El primer efecto es el interés por demora en el pago de la obligación –que tiene una naturaleza resarcitoria y compensatoria como se analiza más adelante –, el segundo efecto o respuesta es la multa – que tiene una naturaleza sancionatoria y punitiva – y la tercera constituye el recargo. Con estos elementos se puede reconocer la naturaleza sancionatoria del recargo. Para afianzar esta posición se analiza a continuación las multas y los intereses, que si bien no se han definido como recargos específicamente, constituyen gravámenes a las obligaciones ya sean civiles como tributarias. De igual manera se analizan las multas y los intereses para establecer si tienen características propias del recargo y como estos se constituyen en naturaleza sancionatoria, resarcitoria o mixta.

### **3.2. MULTAS E INTERESES ¿SON TIPOS DE RECARGO?**

En efecto, al desarrollar este tema en profundidad, se ha venido planteando la discusión sobre la naturaleza del recargo, semánticamente

---

puede ser sancionado con multa y con recargo por un mismo incumplimiento de una obligación tributaria.

<sup>44</sup> Como se indicó anteriormente, previo a la expedición de la primera sentencia sobre el recargo, fecha en la que se inició este trabajo de tesis no había doctrina que aborde el tema de una manera extensa, sino solo en enunciados generales que se referían a las novedades que incorporaba la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del 2007.

hablando, y paralelamente analizado a otros tipos de carga que se pueden producir como efecto del incumplimiento de las obligaciones. Para ello se ha considerado continuar con el símil académico/pedagógico sobre las obligaciones tributarias frente a las obligaciones civiles y poder analizar lo que es y constituye la multa y el interés.

Hay que hacer una diferenciación lingüística, el recargo para el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española es definido como una “nueva carga o aumento de carga”, así también es “cantidad o tanto por ciento en que se incrementa la deuda, por lo general a causa del retraso en un pago” (Real Academia Española, 2001), así también se define a la multa como la “sanción administrativa o penal que consiste en la obligación de pagar una cantidad determinada de dinero” (Real Academia Española, 2001) y finalmente al interés como “provecho, utilidad, ganancia” y “lucro producido por el capital” (Real Academia Española, 2001). Estos tres términos son muy distintos lingüísticamente, sin embargo se parecen mucho analizando las características de cada uno<sup>45</sup>.

Para establecer si es que las multas o los intereses por demora son tipos de recargo hay que analizar a profundidad cada uno de estos términos y reconocer lo que la doctrina manifiesta sobre estas instituciones. Primeramente se aborda la multa tributaria y luego se abordan los intereses por demora.

### **3.2.1. LA MULTA EN MATERIA TRIBUTARIA**

La multa según el Código Tributario en su artículo 323 es una “pena aplicable a las infracciones tributarias”. Es decir es una sanción que de manera general responde a un incumplimiento de una obligación tributaria. De esto se

---

<sup>45</sup> Lingüísticamente, todo aumento a una obligación principal ya sea por incumplimiento de una obligación, ya sea por reconocimiento de una obligación de dinero, o ya sea por un lucro producido por capital, el aumento a la obligación principal u original ya constituye un recargo como tal, puesto que se carga por sobre la obligación principal o la deuda principal. Sin embargo las distinciones lingüísticas justamente se crean para evitar el mal uso de los términos lingüísticos dentro de un idioma.

debe inferir que la multa constituye al igual que el recargo una sanción por el incumplimiento de la obligación tributaria. La multa de acuerdo a la legislación civilista es una sanción pecuniaria que puede ser establecida en el contrato civil como clausula penal.

Sobre la clausula penal y en general las obligaciones civiles con clausula penal, en el Código Civil se encuentran constantes en el Título XI del Libro IV de este código, reconociendo una serie de características y alcances que determinan la naturaleza propia de la multa:

*Art. 1551.- 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.*

[...]

Art. 1553.- Antes de constituirse el deudor en mora, no puede el acreedor demandar a su arbitrio la obligación principal o la pena, sino sólo la obligación principal; ni constituido el deudor en mora, puede el acreedor pedir a un tiempo el cumplimiento de la obligación principal y la pena, sino cualquiera de las dos cosas a su arbitrio; a menos que aparezca haberse estipulado la pena por el simple retardo, o a menos que se haya estipulado que por el pago de la pena no se entienda extinguida la obligación principal.

Art. 1554.- Háyase o no estipulado un término dentro del cual deba cumplirse la obligación principal, el deudor no incurre en la pena sino cuando se ha constituido en mora, si la obligación es positiva.

Si la obligación es negativa, el deudor incurre en la pena desde que ejecuta el hecho de que se ha obligado a abstenerse.

Art. 1555.- Si el deudor cumple solamente una parte de la obligación principal, y el acreedor acepta esa parte, tendrá derecho para que se rebaje proporcionalmente la pena estipulada por la falta de cumplimiento de la obligación principal<sup>46</sup>.

Art. 1559.- No podrá pedirse a un tiempo la pena y la indemnización de perjuicios, a menos de haberse estipulado así expresamente; pero siempre estará al arbitrio del acreedor pedir la indemnización o la pena.

Art. 1560.- Cuando por el pacto principal una de las partes se obliga a pagar una cantidad determinada, como equivalente a lo que por la otra parte debe prestarse, y la pena consiste asimismo en el pago de una cantidad determinada, podrá pedirse que se rebaje de ésta lo que exceda al duplo de aquella; de manera que, ora se cobre sólo la pena, ora la pena juntamente con la obligación principal, nunca se pague más que esta última doblada (República del Ecuador, 2005) (Énfasis añadido).

Si bien es cierto aquí se extrae texto literal de la ley, sin embargo es importante tener claro cada uno de los artículos constantes para poder crear un criterio crítico y civilista sobre la multa y las obligaciones con clausula penal. Aquí es importante también recordar que – como ya se analizó en el capítulo uno de esta tesis<sup>47</sup> – el tributo no es una obligación contractual entre el sujeto pasivo (contribuyente) y el sujeto activo (Estado) por lo cual cabe la reflexión de que no se le puede otorgar naturaleza indemnizatoria al recargo. Ya que la

---

<sup>46</sup> Este artículo será la base para desarrollar una propuesta académica al finalizar el presente trabajo de tesis sobre el recargo.

<sup>47</sup> Sobre si el tributo es un contrato entre el contribuyente y el Estado se analizó en el acápite 1.2 de la Naturaleza Jurídica del tributo

indemnización nace de la voluntad de las partes que constantes en un contrato se convierte en ley. Es por ello, y para concluir, que el Código Civil nos otorga las aristas suficientes para desechar la posición de que el recargo ofrece un resarcimiento o una indemnización.

La doctrina reconoce a la multa – en términos generales – como “el pago de dinero en concepto de retribución del delito o de la infracción cometida” (Navarro, pág. 947), en materia fiscal, la multa es concebida de manera distinta, puesto que la sanción responde al incumplimiento que se tiene frente al Fisco. Es por ello que se manifiesta sobre la sanción fiscal que “es de la mayor importancia asegurar que el contribuyente sea exacto en sus determinaciones impositivas y que las formule en la forma y dentro de los plazos que las leyes y reglamentos establecen” (Tamagno, pág. 954).

Así para concluir, la multa constituye la sanción, por antonomasia, al incumplimiento de la obligación tributaria, fijándose a través de ésta el valor que se deberá pagar al Fisco por el perjuicio que le pudiere ocasionar en caso de que el contribuyente no cumpla en la legal y debida forma la totalidad de la obligación tributaria. Así también se debe concluir que la multa es un recargo de tipo sancionatorio (recargo sancionatorio o punitivo) por cuanto tiene la naturaleza sancionatoria, con las características propias de sanción penal.

### **3.2.2. EL INTERÉS EN MATERIA TRIBUTARIA**

El Código Tributario, a diferencia de lo que regula sobre la multa, tiene una explicación bastante expresa sobre lo que constituyen los intereses dentro de la obligación tributaria. Al respecto desarrolla en su capítulo tres lo siguiente:

Art. 21.- Intereses a cargo del sujeto pasivo.- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del

respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.

Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. (República del Ecuador, 2005) (Énfasis añadido).

Con lo anterior, y continuando con el símil académico de la obligación tributaria como obligación civil, se puede extraer que el interés dentro de la obligación tributaria existe de igual forma como existe en las obligaciones civiles. Es decir, cumple con la característica propia de constituirse como un efecto propio de las obligaciones civiles, que coexisten paralelamente a la penalidad que puede acarrear el incumplimiento de una obligación. Aquí vale señalar que el interés es propio de las obligaciones de dinero, de hecho las obligaciones de dinero tienen su naturaleza en recibir, a más de la obligación principal, un valor adicional o accesorio que se podría denominar recargo. Sin embargo, la naturaleza propia de las obligaciones de dinero tiene su fundamento en el interés que estas le puedan producir.

La doctrina reconoce a la mora como “dilación, retraso, tardanza” (Cobas, pág. 898) también “jurídicamente equivale al no cumplimiento de una obligación o la no aceptación de una prestación a su debido tiempo” (Cobas, pág. 898) Clavijo Hernández manifiesta que “la esencia de los intereses de

demora es compensatoria, por los daños causados a la Hacienda Pública, por el retraso en el pago de las cantidades debidas, o por el disfrute de devoluciones improcedentes” (2004, pág. 39). De hecho este autor propone en definir a los intereses por demora como

Obligaciones accesorias o complementarias de carácter compensatorio, cuya finalidad es resarcir el daño causado a la Hacienda Pública, por el retraso en la disponibilidad de las cantidades ingresadas tardíamente o disfrutadas de modo indebido (Clavijo Hernández, 2004, pág. 39).

Es clara la posición de Clavijo Hernández sobre que el interés de demora o interés por mora tiene una naturaleza resarcitoria, lo cual revisados sus argumentos tiene una lógica muy bien estructurada. Este argumento es también compartido por autores colombianos como Julio Roberto Piza Rodríguez, Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez al referirse a los intereses moratorios en los siguientes términos

“Del mismo modo en el que lo hemos efectuado con los interés moratorios, le corresponde a la doctrina y jurisprudencia colombiana llevar a cado una profunda evaluación de las instituciones sancionatorias tributarias, para identificar figuras que no le responden a esa naturaleza represivo-retributiva que caracteriza a las sanciones, motivo por el que no se les podría someter al régimen jurídico propio de estas. Esta invocación la hacemos porque parecería que varias de las figuras a las que el Estatuto Tributario les reconoce carácter sancionador son en realidad los recargos dirigidos a constreñir a quien ha incumplido un deber para que realice el comportamiento que el ordenamiento le exige” (Zornoza Pérez & Muñoz Martínez, 2010, pág. 832) (Énfasis añadido).

Finalmente se debe concluir que el interés es un recargo de tipo resarcitorio (recargo resarcitorio o compensatorio), la mayoría de los autores anteriormente analizados y en general, la tendencia académica establece que el interés por demora en el pago de la obligación tributaria responde al resarcimiento y compensación que tiene el Estado frente al incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo (contribuyente - responsable), esto debido a que la cuota tributaria que debe estar disponible para el Fisco en un determinado tiempo y que no ha sido pagada para ese determinado tiempo con lo cual la Administración se ve resarcida a través del interés por demora, interés que como concepto económico responde al costo del dinero en el tiempo.

### **3.3. CLASES Y TIPOS DE RECARGO**

Dentro de las clases y tipos de recargo se reconoce tres clases o tipos de recargo. El primero es el recargo resarcitorio, que no solo existe en materia tributaria sino también en otras materias. El segundo es el recargo sancionatorio o punitivo, que es el que la doctrina tributaria lo reconoce como aquel que se lo incorpora en las leyes tributarias. Y el tercero es el de naturaleza mixta, es decir cumple con la finalidad resarcitoria y cumple con la finalidad sancionatoria.

#### **3.3.1. EL RECARGO RESARCITORIO**

El recargo resarcitorio es aquel recargo que se constituye con la finalidad de establecer una indemnización o una compensación por un daño producido al acreedor de la obligación. El Código Tributario no manifiesta la naturaleza del recargo en nuestra legislación, sin embargo en los diferentes

alegatos y sustentaciones de recursos por parte del Servicio de Rentas Internas se conoce que la posición de la Administración Tributaria sobre el recargo es de resarcimiento y compensación<sup>48</sup>. Al respecto la autora Montserrat Ballarín Espuña en su obra *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, manifiesta que existen diversos tipos de recargo pero separa los recargos de naturaleza resarcitoria con los recargos de naturaleza tributaria (1997, pág. 232) dejando así la exclusividad de los recargos resarcitorios para la materia civil. El Código Civil ecuatoriano al respecto manifiesta:

Art. 1572 (Ex 1599).- [Indemnización de perjuicios].- La indemnización de perjuicios comprende el daño emergente y el lucro cesante, ya provengan de no haberse cumplido la obligación, o de haberse cumplido imperfectamente, o de haberse retardado el incumplimiento [...]

Art. 1573 (Ex 1600).- [Efectos de la mora o de la contravención. Indemnización de perjuicios].- Se debe la indemnización de perjuicios desde que el deudor se ha constituido en mora, o, si la obligación es de no hacer, desde el momento de la contravención (República del Ecuador, 2005).

Con lo cual se puede establecer que la indemnización por un lado cabe para partes contratantes con consentimiento de la voluntad que es propio de la contratación de obligaciones civiles, y por otro lado ratificar que comprende daño emergente y lucro cesante. Esto en materia tributaria es muy subjetivo para analizar ya que sería necesario obtener una serie de variables para

---

<sup>48</sup> En ese sentido, basta revisar unas cuantas actas de determinación que independientemente de la fecha de emisión de la orden de determinación, todas las actas emitidas después de la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria tienen incorporado al recargo de 20% en la glosa.

determinar cuando existe un lucro cesante o un daño emergente a favor del Estado con el cual si se puede resarcir ese daño.

Además de los analizado anteriormente, es clara la posición de que el interés constituye ya un resarcimiento a la Administración Tributaria por no tener en su debido momento los ingresos necesarios que se cuantifican dentro del Erario Público, es por ello que sin necesidad de expedición de acto administrativo – igual como se establece en el Código Tributario, artículo 21 – el interés empieza a correr desde el instante mismo en que la obligación tributaria fue exigible y no ha sido satisfecha, con lo cual de esta manera el Fisco recibe una compensación ante este mal, o este daño que le pudo haber producido el no tener la liquidez en ese momento de los ingresos que percibe por concepto de impuestos gravados a los contribuyentes y sujetos pasivos en general de un país.

### **3.3.2. EL RECARGO SANCIONATORIO O PUNITIVO**

Este es el recargo que autores como Alejandro Ibarra Rodríguez, José María Martín, Carlos Giuliani Fonrouge, Francisco Clavijo Hernández le han dado naturaleza sancionatoria y punitiva.

Así también el criterio de la Sala de lo Contencioso Tributario al establecer la naturaleza sancionatoria de esta institución, se constituye como la voz oficial y legal que se debe seguir en adelante con respecto al recargo, su tratamiento y su aplicación.

Si bien es cierto antes del desarrollo de esta investigación no existía una posición oficial de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador sobre este tema, se podían abrir las aristas necesarias para argumentar sobre una posición y otra. Sin embargo, se considera que la posición de la Sala de lo Contencioso Tributario va más allá que la posición que un autor u otro puede tener. Se debe

recordar que las Fuentes del Derecho establecen una jerarquía<sup>49</sup> desde la Constitución, la Ley, la Jurisprudencia, para de ahí remitirnos a los Principios Generales de Derecho y finalmente a la costumbre que en el Derecho Tributario por ser materia reglada no se puede aplicar o ni siquiera tomar en consideración como una fuente del Derecho Tributario.

José María Martín manifiesta que el derecho tributario argentino es la rama del derecho que ha sufrido “un número de alteraciones tan grande, fundamentales y a veces tan improvisadas (respecto de otras ramas del derecho)” usando como preámbulo de su artículo sobre la procedencia de la imposición de recargos en la legislación argentina. Manifiesta esto debido a que han existido un sinnúmero de procesos demandándose la explicación jurídica de la naturaleza del recargo y como respuesta a esta, una serie de reformas legales. Dentro del artículo se manifiesta la naturaleza sancionatoria del recargo que cabe su aplicación dentro de la denominada “Diferencia de gravámenes emergentes de las declaraciones juradas rectificativas” Esto vigente en la legislación argentina (Martín, 2010, pág. 1051 y ss.).

Giuliani Fonrouge tiene un excelente aporte sobre el recargo con carácter punitivo y sancionatorio. Manifiesta que las repetidas resoluciones, fallos y sentencias de los tribunales argentinos han resuelto esta duda ratificando la naturaleza represiva de los recargos, así también usa el criterio de un ex magistrado del Tribunal Fiscal para definir al recargo como “una medida coercitiva patrimonial de igual manera que el arresto o prisión por deudas” (Giuliani Fonrouge, 2010, pág. 420 y ss.)

Finalmente sobre este recargo, y para sostener la posición de la inconstitucionalidad de esta figura, se debe mencionar que – como ya se analizó anteriormente – la multa es la sanción por antonomasia dentro del Derecho Tributario y como tal no existe la posibilidad de aplicar dos sanciones

---

<sup>49</sup> Las Fuentes del Derecho difieren entre una especialidad u otra especialidad del Derecho, por ejemplo en el Derecho Internacional o en el comercio, la costumbre constituye una fuerte fuente, sin embargo en materias regladas como son el Derecho Tributario las fuente es por excelencia la Constitución y la Ley que aplican el Principio de Reserva de Ley, Principio de Legalidad, y Principio de Capacidad Contributiva que son

sobre un mismo comportamiento. El recargo sancionatorio en el Derecho Tributario es la multa, y crear una nueva figura tributaria denominada “recargo” es simplemente cambiar de nombre a la multa, para aumentar la sanción ya establecida a través de la multa.

### **3.3.3. EL RECARGO MIXTO**

Sobre este recargo vale recordar lo que los autores citados anteriormente han sabido defender y proponer acerca del recargo. Bien Clavijo Hernández manifestaba que el recargo se podría considerar mixto porque buscaba sancionar un comportamiento a la vez de indemnizar al Fisco por el daño que le pudo haber producido el incumplimiento. Sin embargo, la doctrina ha sido clara en desarrollar – de los textos y autores estudiados – que la naturaleza mixta del recargo no puede ser posible ya que para un resarcimiento y compensación ya existe el interés por mora; y que la multa constituye ya una sanción por el incumplimiento, dejando así a la tesis del recargo mixto sin lugar dentro de las legislaciones que poseen al recargo en materia tributaria en sus ordenamientos jurídicos.

## **3.4. EL RECARGO EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA.**

Todo lo anteriormente analizado y estudiado, se debe a la incorporación que tuvo el recargo en la Legislación Ecuatoriana, esto se produjo a través de la promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria que se expidió el 29 de diciembre de 2007. En esta serie de reformas a los cuerpos legales tributarios, se incorporaron una serie de instituciones, y se reformaron

otras tantas cambiando la brújula con la cual se manejaba el tema tributario en el Ecuador.

Una de las cosas más discutidas y debatidas en su momento, fue el aumento de poder de la Administración Tributaria. De hecho por la doctrina Ecuatoriana, el autor Mario Prado, junto con Carlos Licto Carrión y Jorge Isaac Valarezo publicaron la obra “Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria” en la cual se hace un análisis pequeño pero bastante útil sobre las reformas producidas por aquella ley, sustentando el aumento de poder de la Administración Tributaria. En aquel texto se analiza entre otras cosas la naturaleza sancionatoria del recargo (Prado M, Licto Carrión, & Valarezo G, 2008, págs. 12, 13 y ss.).

No es de esta investigación referirse a la legalidad o legitimidad de aquella Ley, sin embargo cabe indicar que la expedición de esas normas, se produjeron por la Asamblea Constituyente de Plenos Poderes que realizó actos legislativos a través de “mandatos constituyentes”. Actualmente la doctrina y diversos profesores y académicos se han referido a aquellos mandatos constituyentes como actos legislativos aunque siempre quedará la incertidumbre sobre la legalidad y legitimidad de estas leyes<sup>50</sup>.

Sin embargo, expedida la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se incorporan reformas al Código Tributario, al cual le dan categoría de Código Orgánico, y entre otras reformas se establece un inciso adicional al artículo 90 el cual incorpora el recargo sobre las actas de determinación con el 20%. De igual forma se incorpora un recargo del 100% sobre la verificación de los créditos tributarios que en la determinación sean menores a los declarados, y posteriormente, la incorporación de un recargo del 20% sobre el incumplimiento del pago del anticipo del Impuesto a la Renta. Todos estos recargos analizados a continuación:

---

<sup>50</sup> La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria fue aprobada en un santiamén. Tuvo solo 1 debate y nunca se socializaron las reformas entre los asambleístas constituyentes. No existen actas sobre los debates ni informes favorables o críticas. Muchos atribuyen esas reformas a conveniencias políticas que respondían a una política recaudadora del Régimen de ese entonces.

### 3.4.1. EL RECARGO DEL 20% EN LAS ACTAS DE DETERMINACIÓN

El recargo del 20% sobre las Actas de Determinación, se establece una vez que se ha cumplido el proceso determinativo por parte de la Administración Tributaria a través del sistema de determinación, directo o presuntivo. En la práctica la administración aplica el recargo desde la emisión del Acta Borrador. El fundamento legal responde al segundo inciso del artículo 90 del Código Tributario incorporado por la mencionada Ley Reformativa de Equidad Tributaria para el Ecuador:

Art. 90.- 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 presuntivamente.

**La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.** (República del Ecuador, 2005) (Énfasis añadido).

Mucho se discute sobre la legalidad de la aplicación de este recargo retroactivamente, sin embargo cabe mencionar que el Servicio de Rentas Internas (Administración Tributaria), desde el 30 de diciembre de 2007 ha aplicado el recargo mencionado en todas sus actas de determinación.

Para demostrar lo afirmado anteriormente, basta con analizar detalladamente el *Acta de Determinación N° 0920090100171* emitida en contra de Exportadora Bananera Noboa S.A (EBNSA) el 21 de abril de 2009, – que, como hecho novedoso constituye el acta de determinación más grande en la

historia del Ecuador, no solo por el contenido del documento, sino también por el valor glosado – la cual como resultado final establece el valor de \$ 49'110.990,03 USD como diferencia determinada a pagar por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2005 en la cual se aplica el recargo del 20% sobre este valor, lo que significa \$9.822.198,01 USD únicamente por concepto de recargo. Dicha acta de determinación fue reclamada por EBNSA, entre otras cosas, por la aplicación de aquel recargo cuya resolución por parte de la Administración Tributaria se refirió en el siguiente sentido:

Es criterio de esta Administración Tributaria que 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 del fisco, sin considerar los intereses y multas, independientemente de la fecha de iniciación de dichos procesos. (2009).

Dicha Resolución de Reclamo (Nº 109012009RREC018780)<sup>51</sup> emitida el 10 de noviembre de 2009, contiene entre otras cosas, los fundamentos con los cuales ha sostenido la Administración Tributaria su posición de que el recargo es indemnizatorio, justificando así su aplicación irretroactiva. Se deja a criterio de los lectores los argumentos de la Administración constante en más de 10 páginas de la Resolución del presente reclamo (Ver anexo ocho). Sin embargo, y para finalizar cabe mencionar que los argumentos ahí expuestos responden a una mala interpretación de los conceptos doctrinarios expuestos por los autores que han sido analizados anteriormente en este trabajo de tesis y se citan en la mencionada Resolución del Reclamo, puesto que Soler Roch es clara en manifestar que hay recargos de naturaleza tributaria y recargos de naturaleza

---

<sup>51</sup> El texto completo de dicha *Resolución de Reclamo Administrativo Nº 109012009RREC018780*, se encuentra en el anexo ocho de la presente tesis, que comprende las páginas 137 a 147 del documento original.

resarcitoria, y en la misma resolución de reclamo se usa el concepto de esta autora para manifestar:

b. Que según las autoras García Frías y Soler Roch, este tipo de recargos, **son prestaciones accesorias a las que no cabe atribuir naturaleza tributaria.** Su naturaleza es fundamentalmente indemnizatoria. (Resolución de reclamo administrativo. Exportadora Bananera Noboa Vs Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, 2009).

Concluyendo que los conceptos doctrinarios que ha usado la Administración Tributaria del Ecuador, han sido interpretados únicamente en el sentido que le ha sido favorable, ya que dichas autoras mencionan esto únicamente a específicos tipos de recargo que la Ley General Tributaria española ha incorporado a su ordenamiento. No así, el Tribunal Constitucional español que en sentencia 276-200 ha señalado la naturaleza sancionatoria del recargo, que dicho sea de paso, ha servido para declararlo inconstitucional.

#### **3.4.2. EL RECARGO DEL 100% EN LA SOLICITUD DE CRÉDITO TRIBUTARIO**

Esta novedosa implementación en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, consta en la Ley de Régimen Tributario Interno y permite, a primera vista, observar la naturaleza sancionatoria y represiva de este recargo, puesto que aquí no se produce una afectación a la disponibilidad de la cuota tributaria sino busca establecer una sanción ejemplificadora en el caso de producirse una actitud en el cual se pretende – en el futuro – perjudicar al fisco:

Art. 47.- Crédito Tributario y Devolución.- En el caso de que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta sean mayores al

impuesto causado o no exista impuesto causado, conforme la declaración del contribuyente, éste podrá solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria, en la forma que ésta establezca.

La Administración Tributaria en uso de su facultad determinadora realizará la verificación de lo declarado. Si como resultado de la verificación realizada se determina un crédito tributario menor al declarado o inexistente, el contribuyente deberá pagar los valores utilizados como crédito tributario o que le hayan sido devueltos, con los intereses correspondientes más un recargo del 100% del impuesto con el que se pretendió perjudicar al Estado.

Como conclusión a estos enunciados se debe manifestar que el recargo establecido en esta norma, se incluyó sin realizar ningún tipo de socialización con los contribuyentes, ni mucho menos se respetó los procedimientos que la técnica legislativa prevé para las leyes tributarias. Así también este recargo responde a una naturaleza puramente sancionatoria puesto que deviene de un proceso determinativo en el cual la Administración presume que existe un deseo de causar daño o perjuicio al Fisco y se reprime el comportamiento a través de un recargo exagerado del 100%.

### **3.4.3. EL RECARGO DEL 20% POR EL NO PAGO DEL ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA**

El recargo del 20% por el no pago del anticipo se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno, de igual manera como en los apartados anteriores, igual responde como efecto de incumplimiento de una obligación por lo cual hasta en el tenor literal de la ley se determina la naturaleza sancionatoria:

Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos;

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;

[...]

h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarlo y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo. (República del Ecuador, 2004) (El subrayado es del autor)

En este caso se puede observar la imposición de una doble sanción por el incumplimiento de una obligación, ya que se aplica el interés – que como se

analizó anteriormente tiene naturaleza resarcitoria – la multa – que responde a una sanción tributaria – y el recargo, del cual no está por demás en seguir afirmado que tiene una naturaleza sancionatoria.

### **3.5. ARGUMENTOS TÉCNICO-JURÍDICOS SOBRE EL RECARGO**

Los argumentos técnicos-jurídicos que se exponen en esta tesis son los pertenecientes y expuestos por los profesionales entrevistados. Se realizaron entrevistas a diferentes operadores dentro del ámbito tributario para otorgarle un mayor aporte a esta investigación y que el resultado de esta tesis sea un aporte significativo para los espacios académicos e intelectuales que estudian a fondo las diversas instituciones tributarias, así como los avances en la doctrina y las reformas en las legislaciones.

Los argumentos que aquí se exponen pertenecen directamente a sus autores defendiendo la posición que actualmente ostentan en sus diversos cargos públicos y privados, dejando de lado el criterio propio y personal. Esta situación se repitió en cada una de las personas entrevistadas y aquí se publican las posiciones más interesantes y relevantes de todas las entrevistas que se llevaron a cabo.

Dentro de la investigación de campo que se realizó en el presente trabajo de tesis, se realizaron un sinnúmero de entrevistas a abogados y economistas que por su función o conocimiento fueron tomados en cuenta para desarrollar este apartado.

En resumen, existen claramente marcadas dos posiciones y dos tendencias sobre naturaleza del recargo en materia tributaria. La primera tendencia y posición es la defendida por los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, que se desarrolla en torno al criterio de que el recargo tiene una

función y naturaleza resarcitoria. La segunda tendencia y posición es la defendida por los contribuyentes y por la Sala de lo Contencioso Tributario, que se desarrolla en torno al criterio de que el recargo es irretroactivo y sobre la naturaleza sancionatoria del recargo. Estas entrevistas se desarrollaron en diferentes tiempos entre marzo de 2010 y abril de 2011.

### **3.5.1. ENTREVISTAS A FUNCIONARIOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.**

#### **3.5.1.1. Eco. Juan Miguel Avilés Murillo**

El economista Juan Miguel Avilés Murillo se desempeñaba como Director Nacional de Planificación del Servicio de Rentas Internas para cuando concedió esta entrevista, actualmente desempeña la función de Director Regional del Litoral Sur, del Servicio de Rentas Internas. En la proceso de casación 391-2009 se desempeñaba como Director Regional del Litoral Sur presentando el recurso de Casación dentro de ese proceso.

En la entrevista, él supo defender la naturaleza resarcitoria del recargo, puesto que – como supo explicar – dentro de la organización interna del Servicio de Rentas Internas, el departamento de Gestión Tributaria debe realizar un arduo trabajo para determinar y ubicar a los posibles contribuyentes infractores, esto justifica la existencia de un recargo para aquellos contribuyentes que no cumplían con la obligación tributaria que por ley les correspondía. A su criterio, el establecer simplemente una multa más la obligación principal era una sanción muy débil con lo cual se justifica la aplicación del recargo. Al establecer un recargo accesorio a los valores determinados, más la multa y el interés, esto iba a producir un efecto disuasivo para los contribuyentes y paralelamente los contribuyentes se sentirían más comprometidos al momento de hacer sus declaraciones, lo cual produciría, en

sus palabras, que mejoren los procesos de declaración de los impuestos (Avilés Murillo, 2010) (Ver entrevista completa en anexo cinco).

### **3.5.2. ENTREVISTAS A PROFESIONALES FUERA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS**

#### **3.5.2.1. Abg. Camen Amalia Simone Lasso**

La abogada Carmen Simone Lasso, se desempeña como Secretaria Relatora de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, paralelamente es catedrática de Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, y Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador.

Sobre el recargo, en la entrevista supo manifestar que no existió un adecuado tratamiento sobre el recargo en las reformas que se realizaron a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador. Sin embargo manifiesta que gracias a los pronunciamientos de la Sala Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia ya se pudieron despejar algunas dudas.

En respuesta a la pregunta sobre si es necesario que las Sentencias contengan en su contenido expreso la naturaleza sancionatoria del recargo, supo manifestar que: “la sala es clara en manifestar que el recargo tiene una naturaleza sancionatoria, no es necesario que cada sentencia enuncie que el recargo tiene naturaleza sancionatoria (Simone Lasso, 2011). Con esta respuesta se evacuan una serie de dudas sobre las 3 sentencias que mencionan que no se deben aplicar irretroactivamente el recargo.

Así también manifiesta que el Servicio de Rentas Internas, debió haber dejado de aplicar irretroactivamente el recargo desde la primera sentencia que

la sala expidió, cosa que en la práctica aun no se deja de realizar por más que existe el tripe fallo reiterado.

Finalmente manifiesta que los pronunciamientos de la Sala únicamente aplican al recargo constante en el artículo 90 del Código Tributario más no sobre otros recargos existentes como los establecidos en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización o en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. (Ver entrevista completa en anexo seis)

### **3.5.2.2. Abg. Jaime Mejía Andrade**

El abogado Jaime Mejía Andrade se desempeña como abogado senior de Deloitte en Ecuador, una de las firmas auditoras más grandes del mundo. Con su experiencia profesional en el ámbito tributario desde la perspectiva del contribuyente nos supo manifestar su descontento con la legislación que establece el recargo en el Ecuador.

A su criterio, el legislador buscó disfrazar de recargo a una sanción, un castigo, una pena.

Es descabellado soportar la posición de la Administración respecto a que es un “resarcimiento” por el no haber pagado lo que fue correspondía. Si fuese así debería ser doble vía, que los créditos a favor del contribuyente también generen recargo, eso no ocurre (Mejía Andrade, 2011).

Así también Mejía propone una “doble vía del recargo, puesto que de existir una diferencia favor del contribuyente, también debería existir una indemnización, compensación o premio para este”, todo esto si es que la naturaleza del recargo fuera resarcitoria, cosa que no es. Por ello concluye que

debe tratárselo como una sanción y hacer las respectivas modificaciones a las leyes para incluirlo dentro del capítulo de las sanciones.

Finalmente concluye que las cosas en derecho son como son y no lo que parece:

Hay que poner las cosas en orden y si no se hubiese disfrazado al recargo de cualquier otra cosa menos de sanción. Actualmente no existirían miles de procesos en los que se quiso aplicar de manera retroactiva esta sanción, y que hoy son un pago indebido al fisco que causa intereses y que dan un problema real al Fisco, pues se debe atender a esos contribuyentes devolviendo dineros mal cobrados (Mejía Andrade, 2011) (Ver entrevista completa en anexo siete).

### **3.6. LA CONSTITUCIONALIDAD DEL RECARGO**

*Nos bis in idem*, es el aforismo latino que los romanos usaban para explicar este principio general del derecho, principio rector del derecho penal, que aplica a toda la esfera penal de las diversas ramas del Derecho, el cual tiene completa vigencia en nuestro ordenamiento jurídico. Se invoca inicialmente este principio porque el recargo se encuentra en una situación en la que, a plena vista, se ve la aplicación de dos sanciones sobre un mismo tema.

Nos bis in idem es el principio que manifiesta que nadie puede ser juzgado dos veces por un mismo acto. Traducciones e interpretaciones sobre la frase se pueden encontrar millones, sin embargo la esencia de este principio se encuentra en nuestra actual Constitución, como se verá más adelante. Así también argumentar sobre la inconstitucionalidad del recargo, podría concluir cientos de páginas de tesis. Sin embargo por no ser el tema central de la presente tesis, solo se presentan extractos legales de las normas constitucionales que afirman que el recargo es inconstitucional. Existen tantos

argumentos como alegatos que respaldan que el recargo es inconstitucional que no vale caer en la repetición sobre un tema que en otros países se considera superado.

La Constitución Política del Ecuador de 1998, ya se refirió al principio nos bis in idem, una década atrás a la incorporación del recargo en el Ecuador, en el artículo 24 manifiesta:

**1. Nadie podrá ser juzgado por un acto u omisión que al momento de cometerse no esté legalmente tipificado como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza, ni se le aplicará una sanción no prevista en la Constitución o la Ley.** Tampoco se podrá juzgar a una persona sino conforme a las leyes preexistentes, con observancia del trámite propio de cada procedimiento

**16. Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa**  
(República del Ecuador, 1998) (Énfasis añadido).

Actualmente la nueva Constitución vigente desde 2008 ratifica este principio dentro de las garantías básicas al debido proceso:

Art. 76.- 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:

[...]

**3. 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

[...]

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:

**i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.** (República del Ecuador, 2008) (Énfasis añadido).

Como se ve anteriormente, el principio *ne bis in idem* se aplica paralelamente al principio de legalidad, esto por cuanto nadie puede ser juzgado sobre una sanción que no ha sido tipificada anteriormente al acto – conocido con el aforismo latino de *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege* – así también el Código Penal vigente en el Ecuador, establece en su artículo dos que:

Nadie puede ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado infracción por la ley penal, ni sufrir una pena que no esté en ella establecida. La infracción ha de ser declarada y la pena establecida, con anterioridad al acto (República del Ecuador, 2001).

Estas normas explican que nadie puede ser sancionado dos veces sobre una misma causa. En el caso ecuatoriano con el recargo, esta institución es de naturaleza sancionatoria, como se ha manifestado a través del análisis abordado en todo el capítulo tres de la presente tesis. Es decir, el recargo constituye una sanción dentro del ordenamiento jurídico del Ecuador – esto gracias al triple fallo reiterado – y como tal se le debe dar el adecuado tratamiento de sanción.

El recargo que tiene naturaleza sancionatoria en el Ecuador, no puede convivir paralelamente a la multa que es la sanción por antonomasia de la infracción tributaria. Es por ello que la Corte Constitucional debe dar trámite a la *Acción de Inconstitucionalidad No. 0019-10-IN* propuesta en el primer trimestre del 2010 por el Abogado Luis Javier Bustos Aguilar, que busca que se declare inconstitucional el inciso segundo del artículo 90 del Código Tributario.

Como se menciona anteriormente, la inconstitucionalidad del recargo ha sido superada en otros ordenamientos jurídicos, puesto que los Tribunales y Cortes Constitucionales de otros países han sabido resolver este problema jurídico. El Tribunal Constitucional de España, en *sentencia 276-2000* – sentencia de referencia para la declaración de inconstitucionalidad del recargo en España y otros países – ha servido como ilustrativa y muy explicativa en lo que se refiere a la naturaleza de los recargos, tipos de recargos y cuales se deben declarar inconstitucionales, la cual está disponible en su texto integro bajo el anexo cuatro de la presente tesis.

En el caso ecuatoriano, la posición aquí señalada considera que se debe declarar inconstitucional el recargo del 20% sobre las actas de determinación por cuanto este recargo no tiene una naturaleza compensatoria y resarcitoria para el fisco y su aplicación significaría la doble imposición de una sanción, contraviniendo el inciso i del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución del Ecuador. Así también se deben declarar inconstitucionales todos los recargos establecidos en el Ecuador, toda vez que estos cumplan una finalidad punitiva y sancionatoria, para que no se violen los principios de legalidad y de non bis in idem de la Constitución.

## 4. CAPITULO IV. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

### 4.1. CONCLUSIONES

Al finalizar el presente trabajo de tesis, previa la obtención del Título de Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador, se ha cumplido con los objetivos propuestos, tanto el objetivo general como los objetivos específicos contenidos en el Plan de Tesis aprobado. A lo largo de la investigación, se produjeron eventos jurídicos y legislativos muy importantes que poco a poco cambiaron parcialmente los avances y contenidos de esta tesis.

Primeramente es de mencionar la sentencia 391-2009 del 9 de agosto de 2010, expedida por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, que se constituye como la precursora del criterio de los Jueces Tributarios Nacionales. Esta sentencia es la primera en abordar el recargo, su naturaleza y su irretroactividad, luego de más de 2 años de vigencia de la norma.

La segunda sentencia es la 310-2009 del 30 de agosto de 2010, en donde se ratifica el primer criterio emitido por la Sala sobre el recargo, naturaleza e irretroactividad, gracias a esta sentencia, se abría la posibilidad de esperar un tercer fallo que ratifique el criterio de la sala y establezca el *Triple Fallo Reiterado* por consiguiente: el precedente jurisprudencial de aplicación obligatoria.

Dentro de los eventos legislativos se encuentran la expedición del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, publicado en el Registro Oficial Suplemento 303 de 19 de octubre de 2010, en el cual se incorporan recargos en materia tributaria seccional. Posteriormente

se produjo la expedición del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, publicado en el Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010, en el cual se incorporan recargos sobre los tributos al comercio exterior.

Recientemente se expidió la tercera sentencia relacionada al recargo (138-2010), con la cual se cumple la condición para que el Pleno de la Corte Nacional de Justicia emita el Triple Fallo Reiterado es decir jurisprudencia obligatoria con el cual se establece un criterio jurídico único a aplicarse por los operadores de justicia y la administración tributaria, que finaliza, así también la interpretación y especulación que los diferentes actores – sujetos activos y pasivos – le realizaban al recargo.

Finalmente, y no menos importante, en la Corte Constitucional se encuentra admitida a trámite la *Acción de Inconstitucionalidad No. 0019-10-IN*, que – como se menciona anteriormente – aun no ha sido resuelta.

Concluido este pequeño epílogo, como desarrollo de la presente investigación académica final se concluyen los siguientes enunciados:

1. La legislación tributaria ecuatoriana, tiene actualmente, una fuerte influencia de la legislación española y de los enunciados del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Este centro incorpora a más de 40 países miembros y más de 31 países asociados. España, Ecuador, Colombia, Perú, Chile, Argentina, Venezuela, entre otros constan como miembros. Se toma como referencia la legislación y doctrina española y las leyes tributarias vigentes de países latinoamericanos. Directa o indirectamente se ve la influencia española en las instituciones, más el agregado criterio fiscalista y recaudador de la Administraciones Tributarias que pertenecen al CIAT.
2. La nueva Constitución del Ecuador, promulgada en octubre de 2008 es muy garantista con los derechos de los ciudadanos, sin embargo no se

establecen preceptos sobre los derechos de los contribuyentes y específicamente sobre la seguridad jurídica de las leyes tributarias. Existe un criterio antagónico entre el Neoconstitucionalismo propuesto en la Nueva Constitución – que promueve los derechos y garantías como máxima del Estado – y las leyes tributarias que poseen un criterio fiscalista y recaudador.

3. En reiteradas sentencias emanadas por la Corte Nacional de Justicia, se establece que la naturaleza jurídica del recargo es sancionatorio y no resarcitorio como defendía la posición el Servicio de Rentas Internas. Actualmente se expidió la tercera sentencia de la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario sobre esta institución, con el cual se deberá establecer en un futuro inmediato una resolución del Pleno de la Corte Nacional de Justicia para que se convierta en Triple Fallo Reiterado y se convierta en precedente jurisprudencial de aplicación obligatoria, directa e inmediata.
4. Existe una doble sanción sobre las infracciones tributarias en el Ecuador, debido a que el recargo es una sanción que proviene del incumplimiento de una obligación tributaria a la cual se suma la multa, y en ciertas circunstancias la prisión. Los criterios penalistas hablan de una sanción pecuniaria y una sanción con apremio físico, sin embargo en el Ecuador, con el recargo incorporado en la legislación tributaria se convierte en una suerte de doble sanción pecuniaria con el recargo y con la multa, más los intereses de la obligación principal que tienen finalidad resarcitoria.
5. Con respecto a la constitucionalidad del recargo se debe decir que existe una total falta de voluntad política por parte de los miembros de la Corte Constitucional que no han sabido dar el trámite inmediato que exige la demanda de una inconstitucionalidad. Esta falta de convicción de ciudadanía y de hacer patria por parte de los Jueces Constitucionales deja en una especie de indefensión sobre la constitucionalidad de la norma,

puesto que este es el órgano llamado a resolver estas acciones. La omisión los convierte en responsables de este problema jurídico.

6. El recargo se ha venido aplicando en el Ecuador de forma retroactiva por parte de los funcionarios del Servicio de Rentas Internas, bajo el criterio de que la determinación se concreta al presentar el Acta de Determinación, independientemente de que el proceso de determinación haya iniciado antes del 29 de diciembre del 2007 fecha en la cual se incorporó a la norma jurídica dicha institución.
7. El recargo ha sido demandado constitucionalmente de forma general a través de la demanda de inconstitucionalidad de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, por ser expedida por un órgano no legislativo (Asamblea Constituyente) violando los procedimientos legislativos vigentes en esa fecha, y violando principios básicos de expedición de normas como lo es aprobarla en un solo debate.
8. El recargo, gracias a las sentencias de la Corte Nacional de Justicia, puede definirse de naturaleza sancionatoria. Sin estas sentencias, el Servicio de Rentas Internas seguía aplicando el recargo como resarcimiento y de manera retroactiva.
9. Además de los enunciados anteriores, el recargo es aplicado de una manera total y completamente injusta, puesto que al establecer el 20% no se define la forma como llegar a incorporar dicho porcentaje ya que no se consideran errores aritméticos, errores de forma, errores de declaración de la obligación tributaria lo cual viola el principio de proporcionalidad del derecho sobre la sanción que debe existir de acuerdo a la conducta actuada. Así también no se toman en cuenta los criterios de la buena fe tributaria, sancionando al contribuyente con una carga no acorde a su infracción. Todo esto por el criterio inquisitivo del Servicio de Rentas Internas.

10. El recargo no es un mecanismo para evitar la evasión o elusión tributaria puesto que el recargo se configura luego de haberse realizado un proceso de determinación a cargo del sujeto activo, que no siempre se cumple a todos los contribuyentes sino más bien de manera aleatoria para verificar las declaraciones de los sujetos pasivos
11. El recargo constituye una sanción tributaria, y no cumple el precepto de resarcimiento por cuanto la facultad determinadora es una obligación legal, exclusiva de la autoridad tributaria y cumpliendo el criterio de aleatoriedad de la determinación de la obligación tributaria peor aun se podría cumplir un fin de resarcimiento.
12. Para cumplir un criterio de resarcimiento se deberían realizar verificaciones y determinaciones a todos los contribuyentes de tal manera que se podría llegar a pensar que ese esfuerzo por parte de la administración tributaria merece un resarcimiento al poder descubrir a todos los contribuyentes que no se liquiden todas las obligaciones tributarias para con el fisco.
13. En España cuando se implementó el recargo en la legislación tributaria, esta institución reemplazó a la multa estableciendo una única sanción. No así en el Ecuador que se establece el recargo más la suma de otras sanciones pecuniarias sobre la obligación determinada.
14. Ni las actas de la Asamblea Constituyente, ni las de la Asamblea Nacional, ni el Servicio de Rentas Internas tienen una respuesta para haber establecido el recargo del 20% sobre las actas de determinación.
15. Al aplicar el recargo a los contribuyentes ecuatorianos se viola el principio de justicia y equidad, el principio de legalidad, el principio de irretroactividad de la ley, entre otros.

16. El recargo tiene los elementos suficientes para considerarle una sanción de tipo penal frente a un comportamiento culposo o doloso, en caso de establecerse, por parte de los contribuyentes, lo cual exige un tratamiento adecuado, acorde a los tipos penas y sanciones respectivas.
17. Luego del análisis expuesto en el presente documento se puede concluir que el recargo no constituye un método idóneo para eliminar la evasión tributaria, pues desde su promulgación en la Ley de Equidad, no se ha visto una disminución de los procesos determinativos a causa de una posible sanción del 20%, más aún cuando las glosas devienen de una distinta interpretación de la norma entre el sujeto pasivo y la autoridad tributaria.
18. Es un error pensar que el incremento y severidad de las normas punitivas, disminuyan la evasión tributaria, pues esto se consigue con una adecuada educación tributaria que permita el incremento de la cultura tributaria.
19. Si bien al recargo se la atribuye una naturaleza sancionatoria, el Código Tributario no prevé la aplicación de esta figura, pues en la enumeración taxativa del Art. 323 referente a las penas aplicables no se encuentra descrito.
20. Según el Código Tributario, existen tres tipos de infracciones tributarias que son delitos, contravenciones y faltas reglamentarias. El establecimiento incorrecto de la obligación tributaria podría pensarse que deviene en una contravención e inclusive un delito (si existe dolo), los cuales tienen sus propias sanciones dentro de las cuales no consta el recargo.
21. Es de atreverse a pensar que en el evento de aplicarse el recargo, mal podría caber la imposición de nuevas penas, quedando en duda inclusive la iniciación de un proceso penal.

## **4.2. RECOMENDACIONES**

Al finalizar el presente trabajo de tesis, previa la obtención del Título de Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República del Ecuador, como propuesta académica final se enumeran a continuación cuatro ejes centrales que encierran todas las ideas a recomendarse:

1. A los operadores de la Asamblea Nacional del Ecuador, sean estos Asambleístas, Asesores, Asistentes, se recomienda que realicen un elevado nivel de estudio y análisis de las instituciones jurídicas que desean incorporar al ordenamiento jurídico a través de leyes. Así como un elevado nivel de estudio y análisis de la factibilidad de la aplicación de las instituciones jurídicas, sin olvidar el mandato constitucional, sus principios y la técnica legislativa adecuada, socializando los proyectos con todos los entes involucrados. La técnica legislativa debe responder a un llamado de responsabilidad sobre las normas jurídicas que se incorporan y que pueden vulnerar derechos a los ciudadanos, sobre todo de las normas tributarias que están en constante cambio y evolución. Como se indicó anteriormente, Italia se entiende como la cuna del Derecho Tributario. En ese país se han producido gran cantidad de contenidos teóricos y doctrinarios sobre las diferentes escuelas y pensamientos del Derecho Tributario. Sin embargo no por ello se deben aplicar todos los preceptos que su legislación puede tener, como por ejemplo el recargo, ya que el cumplimiento de una obligación legal responde también a la cultura de cada país, y de cada ciudadano de ese país, sobretodo responde al respeto por la leyes.
  
2. A los operadores de la Corte Constitucional, sean estos Jueces Constitucionales, Asesores, Asistentes, se recomienda que cumplan en legal y debida forma los mandatos constitucionales, puesto que, es obligación de oficio, resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad de las normas que contraríen a la Constitución. El recargo se encuentra vigente por más de 3 años en el Ecuador sin que se resuelva lo que, a todas luces, resulta inconstitucional. La Corte Constitucional, al igual que la Asamblea Nacional, debe responder a llamado de responsabilidad y alta convicción cívica, sobre los mandatos encargados por la Constitución.

3. A los operadores del Servicio de Rentas Internas, y demás autoridades tributarias, se recomienda velar por el cumplimiento de la Constitución y la ley al momento de ejercer sus funciones, respetando la jerarquía de las normas, realizando el control de legalidad y de constitucionalidad en el ámbito de su competencia. Con el fin de mantener la seguridad jurídica del Ecuador, el recargo NO se debe aplicar retroactivamente sobre las determinaciones iniciadas antes del 29 de diciembre de 2007, fecha en la cual la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria implementó esta institución sobre el Código Tributario. Así también se debe dejar de aplicar el recargo a ejercicios fiscales anteriores al año 2007. El Servicio de Rentas Internas, debe realizar de oficio, una devolución a través de notas de crédito, de los recargos que han sido cobrados desde el 2007 hasta la actualidad (pagos indebidos), sin tener que objetarse sobre una norma que por la Corte Nacional se sabe que es sancionatoria.
  
4. A los operadores profesionales y académicos, tales como: abogados en libre ejercicio, contadores, auditores, economistas, catedráticos e investigadores; se recomienda que dentro de sus oficios y ámbitos, se discutan los problemas jurídicos a nivel académico para crear más espacios de conocimiento y concientización sobre la responsabilidad del quehacer jurídico y específicamente el tributario, para elevar el nivel de cultura tributaria y el respeto por el cumplimiento de la ley, entre ellas las obligaciones tributarias. De esta manera se evitará que se sigan imponiendo más y más sanciones con nombres distintos y evitándonos problemas jurídicos como los que ha producido el recargo en el Ecuador.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Amatucci, A., & González García, E. (2001). El concepto de tributo. En A. Amatucci (Ed.), *Tratado de Derecho Tributario* (Vol. Tomo II, págs. 3-16). Bogota: Editorial Temis.
2. Avilés Murillo, J. M. (25 de junio de 2010). Entrevista sobre el recargo tributario. (B. A. Figueroa Martínez, Entrevistador)
3. Ballarín Espuña, M. (1997). *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*. Madrid: Editorial Marcial Pons.
4. Benalcázar Guerrón, J. C. (2006). *El acto administrativo en materia tributaria*. Quito: Ediciones Legales.
5. Casás, J. O. (2007). *Coparticipación y tributos municipales: las tasas apócrifas y la prohibición de la analogía*. Buenos Aires: Editorial Ad Hoc.
6. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. (2006). *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Recuperado el 14 de marzo de 2011, de [www.ciat.org](http://www.ciat.org):  
[http://www.ciat.org/biblioteca/opac\\_css/index.php?lvl=notice\\_display&id=819](http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819)
7. Clavijo Hernández, F. (2004). *Las obligaciones tributarias accesorias*. Recuperado el 14 de Abril de 2011, de Revista Hacienda Canaria Nº10: [http://www.gobcan.es/haciendacanaria/downloads/Revista10/RevistaHC\\_10\\_3.pdf?q=jqmodal&go=&form=QBLH&width=100%&height=90%](http://www.gobcan.es/haciendacanaria/downloads/Revista10/RevistaHC_10_3.pdf?q=jqmodal&go=&form=QBLH&width=100%&height=90%)
8. Cobas, M. O. Mora. En *Enciclopedia Jurídica Omeba* (Vols. Tomo XIX Mand-Muse, págs. 898-906). Buenos Aires: Editorial Driskill S.A.
9. Crofton, I. (Ed.). (1995). *Enciclopedia Temática Guinness*. Santafé de Bogotá: Ediciones Folio S.A.
10. De la Garza, S. F. (2006). *Derecho Financiero Mexicano*. México DF: Editorial Porrúa.

11. Dromi, J. R. (1983). *Instituciones del derecho administrativo*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
12. Fedele, A. (2001). La reserva de ley. En A. Amatucci (Ed.), *Tratado de derecho tributario* (A. Vázquez, Trad., Vol. Tomo II, págs. 158-203). Bogotá: Editorial Temis.
13. García Belsunce, H. (2006). Revisión parcial del concepto de la tasa como especie tributaria. *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Tomo 2006F, 853-864.
14. García de Enterría, E., & Ramón Fernández, T. (2008). *Curso de Derecho Administrativo* (Vol. Tomo I). Bogotá: Editorial Temis.
15. Giuliani Fonrouge, C. M. (2010). Caracter punitivo del recargo por mora en el pago de impuestos. En S. C. Navarrine (Ed.), *Derecho Tributario. Doctrinas esenciales* (Vol. Tomo III, págs. 419-434). Buenos Aires: Editorial La Ley.
16. González García, E. (1996). *Concepto actual de tributo: análisis de jurisprudencia*. Madrid: Arazandi Editorial.
17. González García, E. (Ed.). (1993). *Principios constitucionales tributarios*. Sinaloa: Editorial Universidad Autónoma de Sinaloa.
18. Grupo Editorial Oceano. (1988). *Diccionario de Antónimos y Sinónimos*. Barcelona: Ediciones Oceano S.A.
19. Ibarra Rodríguez, A. (2005). El recargo por declaración extemporanea sin requerimiento previo. Su naturaleza jurídica. En E. González García, & P. Vilar Mayer (Edits.), *Temas actuales de Derecho Tributario* (págs. 101-134). Barcelona: J.M. Bosch Editor.
20. Lobo Torres, R. (2005). Legalidad tributaria y armonía entre los poderes del Estado. En P. Pistone, & H. Taveira Torres (Edits.), *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional* (págs. 243-263). Buenos Aires: Editorial Ábaco.

21. Martín, J. M. (2010). Procedencia de la imposición de recargos sobre la diferencia de gravámenes emergentes de las declaraciones juradas rectificativas. En S. C. Navarrine (Ed.), *Derecho Tributario. Doctrinas esenciales*. (1ª Edición ed., Vol. Tomo II, págs. 1051-1053). Buenos Aires: Editorial La Ley.
22. Mejía Andrade, J. (9 de Abril de 2011). Entrevista sobre el recargo tributario. (B. A. Figueroa Martínez, Entrevistador)
23. Navarro, G. R. Multa. En *Enciclopedia Jurídica Omeba* (Vols. Tomo XIX Mand-Muse, págs. 947-953). Buenos Aires: Editorial Driskill S.A.
24. Plazas Vega, M. A. (2003). La clasificación de los impuestos en directos e indirectos y el derecho tributario comunitario. En V. Uckmar (Ed.), *Curso de Derecho Tributario Internacional* (Vol. Tomo II, págs. 411-440). Bogota: Editorial Temis.
25. Prado M, M. A., Licto Carrión, C., & Valarezo G, J. I. (2008). *Comentarios a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador*. Quito: Processum Ediciones.
26. Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la lengua española, 22ª Edición*. Recuperado el 14 de Abril de 2011, de [www.rae.es](http://www.rae.es): [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=recargo](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=recargo)
27. Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la lengua española, 22ª Edición*. Recuperado el 14 de Abril de 2011, de [www.rae.es](http://www.rae.es): [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=multa](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=multa)
28. Real Academia Española. (2001). *Diccionario de la lengua española, 22ª Edición*. Recuperado el 14 de Abril de 2011, de [www.rae.es](http://www.rae.es): [http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO\\_BUS=3&LEMA=interés](http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=interés)
29. Repubblica Italiana. (14 de Enero de 1929). Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie. Roma, Italia: Gazzeta Ufficiale N° 11.

30. República del Ecuador. (24 de Junio de 2005). Código Civil, Codificación. Quito: Registro Oficial Suplemento # 46.
31. República del Ecuador. (Diciembre de 2010). Código Orgánico de la Producción. Ecuador: Registro Oficial, suplemento.
32. República del Ecuador. (20 de Octubre de 2010). Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. Ecuador: Registro Oficial.
33. República del Ecuador. (2001). Código Penal, Codificación. Quito: Registro Oficial Suplemento #.
34. República del Ecuador. (2005). *Código Tributario, Codificación* .
35. República del Ecuador. (14 de Junio de 2005). Código Tributario, Codificación. Ecuador: Registro Oficial Suplemento # 38.
36. República del Ecuador. (20 de Octubre de 2008). Constitución del Ecuador. Ecuador: Registro oficial #449.
37. República del Ecuador. (11 de agosto de 1998). Constitución Política de la República del Ecuador. Ecuador: Registro oficial # 1.
38. República del Ecuador. (11 de Agosto de 1998). Constitución Política de la República del Ecuador. Ecuador: Registro Oficial # 1.
39. República del Ecuador. (18 de Marzo de 2008). Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva. Quito, Ecuador: Registro Oficial # 536.
40. República del Ecuador. (17 de Noviembre de 2004). Ley de Régimen Tributario Interno, Codificación. Quito: Registro Oficial Suplemento # 463.
41. República del Ecuador. (8 de Junio de 2010). Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Quito: Registro Oficial Suplemento # 209.

42. Resolución de reclamo administrativo. Exportadora Bananera Noboa Vs Servicio de Rentas Internas Litoral Sur, N° 109012009RREC'18780 (Servicio de Rentas Internas, Litoral Sur 10 de Noviembre de 2009).
43. Ríos Granados, G. (2005). Los tributos. En M. d. Alvarado Esquivel, *Manual de Derecho Tributario* (págs. 139-160). México DF: Porrúa.
44. Simone Lasso, C. A. (25 de Marzo de 2011). Entrevista sobre el recargo tributario en el Ecuador. (B. A. Figueroa Martínez, Entrevistador)
45. Soler Roch, M. T. (1974). *Los recargos de prorroga y apremio en los tributos de la Hacienda Pública*. Madrid: Editorial IEF.
46. Tamagno, R. Multa Fiscal. En *Enciclopedia Jurídica Omeba* (Vols. Tomo XIX Mand-Muse, págs. 953-958). Buenos Aires: Editorial Driskill S.A.
47. Torruco Salcedo, S. (2005). Los principios constitucionales tributarios. En M. d. Alvarado Esquivel (Ed.), *Manual de Derecho Tributario* (págs. 15-28). México: Editorial Porrúa.
48. Toscano Soria, L. A. (2006). *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*. Quito: Pudeleco Editores.
49. Troya Jaramillo, J. V. (2009). *Derecho Formal o Administrativo Tributario*. Quito: Inedito.
50. Troya Jaramillo, J. V. (2002). *Los tributos y sus clases*. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar. Editora Nacional.
51. Villegas, H. B. (1984). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
52. Younes de Salcedo, R. (1999). Determinación de las obligaciones tributarias. En I. C. ICDDT, *Derecho Tributario* (págs. 447-468). Bogota: Instituto Colombiano de Derecho Tributario ICDDT.
53. Zornoza Pérez, J. J., & Muñoz Martínez, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *Curso de Derecho*

*Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (págs. 803-869).  
Bogotá: Editorial Univesidad Externado de Colombia.

***“Sólo podremos trazar clara y sabiamente nuestro futuro si sabemos el camino que ha conducido hasta el presente” Adlai Stevenson***

## ANEXOS

### ANEXO UNO

**RECURSO No. 391-2009**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.-----**  
-----

**JUEZ PONENTE: Dr. José Suing Nagua. -----**

**Quito, a 9 de agosto de 2010. Las 11h20.-----**

**VISTOS:** El Eco. Juan Miguel Avilés Murillo, Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 23 de septiembre de 2009 por la Segunda Sala del Tribunal Distrital Fiscal No. 2, con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación No. 1077-09, seguido por la compañía Terminal Aeroportuaria de Guayaquil S. A. TAGSA, en contra de la Administración Tributaria. Esta Sala califica el recurso y el representante de la Empresa actora lo contesta el 8 de diciembre de 2009. Pedidos los autos para resolver, se considera: -----

**PRIMERO:** La Sala es competente para conocer y resolver el recurso interpuesto de conformidad con el primer numeral del artículo 184 de la Constitución y artículo 1 de la Codificación de la Ley de Casación.-----

**SEGUNDO:** El representante de la Administración Tributaria fundamenta el recurso en las causales primera y segunda del art. 3 de la Ley de Casación. Considera que se han infringido las siguientes disposiciones: arts. 12 y 30 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, literal c) del numeral 7 del art. 21 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno; arts. 3, 8, numeral 7 del art. 37 y numeral 8 del art. 38 y Disposición General Primera del Reglamento de Comprobantes de Venta y de Retención; arts. 75, 76, numeral 7 literal a) y 300 de la Constitución; art. 91 de la Codificación del Código Tributario; Disposición Transitoria Única de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley para la Equidad Tributaria; art. 119 del Código de Procedimiento Civil y art. 19 del Código Orgánico de la Función Judicial.

**Manifiesta** respecto a la falta de aplicación de normas de derecho incluyendo precedentes jurisprudenciales obligatorios, que la Sala juzgadora ha dejado de aplicar lo dispuesto en el art. 12 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente en el ejercicio fiscal de 2004 que establece la deducibilidad de la amortización de las inversiones necesarias para los fines del negocio o actividad, la cual también incluye una definición de las mismas; y, que tampoco ha aplicado lo dispuesto en el literal c) del numeral 7 del art. 21 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que regula la amortización de inversiones. **Sobre** la glosa por retenciones en la fuente, cita el contenido de la Disposición General Primera del Reglamento General de Comprobantes de Venta y Retención vigente para el 2004 y señala que los contribuyentes no pueden invocar a su favor el desconocimiento de documentos falsos o no autorizados, porque tienen la obligación de verificar la validez de los mencionados comprobantes salvo que se trate de un proveedor no permanente y que se haya presentado oportunamente la denuncia al SRI, de acuerdo a lo previsto en el Código Penal; **que** en el presente caso no se han verificado los presupuestos exigentes para que los comprobantes sean validados y reconocidos como crédito a favor de TAGSA; **que** la Segunda Sala ha desconocido las normas que regulan la emisión de comprobantes de venta y de retención, y cita antecedentes jurisprudenciales en soporte de sus argumentos; **que** en lo que respecta al recargo del veinte por ciento a la obligación tributaria determinada establecida en la Ley para la Equidad Tributaria, **éste se debe entender como un reconocimiento por la actuación de la Administración Tributaria en la determinación de la obligación;**

**que** no está en contraposición a los principios que sustentan en régimen fiscal previstos en el art. 300 de la Constitución; **que** en cuanto al principio de irretroactividad, el legislador al expedir esta norma no ha vulnerado tal principio, pues

debe considerarse que **el recargo aplica cuando la obligación tributaria haya sido determinada**, luego de que la Administración Tributaria haya verificado el impuesto exigido por la ley; que en el caso particular, una vez determinada la obligación tributaria, se procedió a establecer el recargo del veinte por ciento como lo manda la Ley; **que en ningún caso es aceptable que la Administración haya aplicado la disposición legal de manera retroactiva;** **que** en cuanto a la errónea interpretación de normas de derecho que hayan sido determinantes en su parte dispositiva, cita el literal b) de la Disposición Transitoria única de la Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Equidad Tributaria, y sostiene que de su contenido se puede entender que la condonación de intereses por mora, multas y recargos procede siempre y cuando se haya verificado el pago principal de la obligación tributaria; **que** en el acta de determinación se establece el impuesto a pagar como principal, producto de las glosas establecidas; que dan como resultado un valor a pagar de acuerdo a las operaciones de sumatorias y restas establecidas para efectuar la conciliación tributaria; **que** en el acta de determinación no se establecen obligaciones de manera independiente, pues todas están estrechamente relacionadas para obtener el valor principal que se cataloga como impuesto a la renta causado, por lo que si la compañía actora pretendía beneficiarse de la condonación, debió haberse cancelado la totalidad de la obligación principal, lo cual no ocurrió por lo que no puede ser considerada como beneficiaria de la condonación. **En** cuanto a la falta de aplicación de las normas procesales, señala que pese a haberse solicitado por parte de la Administración Tributaria la diligencia del acta de determinación tributaria, que es necesaria para el esclarecimiento de los hechos, no se ordenó la práctica de la diligencia dejando en la indefensión a la Administración.-----

**TERCERO:** El representante de la Empresa actora por su parte, en la contestación al recurso sostiene que el mismo fue presentado en forma inoportuna, lo cual contraviene normas constitucionales que proclaman la igualdad de las partes en los procesos judiciales, por lo que el recurso debe declararse extemporáneo; **que** la sentencia dictada por la Sala de instancia ha quedado ejecutoriada por mandato legal; **que** hace evidente la equivocación que se comete en el escrito de interposición del recurso de casación, al mencionar como norma inaplicada al art. 30 de la Codificación de la Ley Régimen Tributario Interno porque la misma se refiere a la forma de establecer la

base imponible del impuesto a la renta en los casos de contribuyentes que obtienen ingresos por el alquiler de inmuebles, situación que no tiene relación con la litis;

**que** la Sala ha realizado, en el Considerando Cuarto, un análisis pormenorizado sobre la glosa correspondientes a servicios administrativos pagados por TAGSA a la Autoridad Aeroportuaria de Guayaquil, ya que analiza el contrato de concesión y el Plan de Desarrollo del Aeropuerto Internacional Simón Bolívar para llegar a la motivada conclusión que en dichos instrumentos, los valores pagados a la Autoridad Portuaria por servicios administrativos no constan como inversiones necesarias para la ejecución del contrato de concesión; **que** se demuestra que en la sentencia recurrida no se ha inaplicado las normas referidas por el recurrente, sino que por el contrario, dicha normativa resulta inaplicable al presente caso tanto más que para la Administración Tributaria nunca ha sido clara la distinción entre gasto e inversión; **que** a lo largo del trámite administrativo el SRI varió la motivación para fundamentar esta glosa, partiendo de la concepción de que dichos pagos deben considerarse como activos intangibles, para luego expresar que estos pagos deben tomarse como gastos preoperativos y finalmente mencionar que se tratan de un activo intangible, dualidad de criterios que resulta más que suficiente para evidenciar la carente motivación que contenían los actos administrativos emanados por la Administración; **que** resulta inverosímil que en el escrito de interposición del recurso se pretenda reformar la motivación de la glosa al señalar que si los valores pagados a la Autoridad Aeroportuaria de Guayaquil fueron considerados como gastos, su representada debió presentar la factura de reembolso de gastos, argumento que deviene en impertinente pues el pago efectuado a la AAG no guarda relación con la figura de reembolso de gastos, sino que existe un hecho cierto e irrefutable que fue el desembolso efectuado; **que** la sentencia sustenta debidamente su criterio en la jurisprudencia de la Sala Especializada, al expresar sobre las retenciones de impuesto a la renta no reconocidos por el SRI, que la sustancia prevalece sobre la forma, principio aceptado por la propia Administración Tributaria que reconoció algunas retenciones en la fuente sufridas por su representada al verificar en su base de datos el ingreso a las arcas fiscales del monto de las retenciones realizadas, dejando de lado las formalidades de los comprobantes de retención; **que sobre la supuesta errónea interpretación de los arts. 300 de la Constitución y 91 del Código Tributario, en la contestación a la demanda la Autoridad demandada no se pronunció respecto a la ilegalidad del recargo del 20%, por lo que no cabría que al interponer el recurso de casación pretenda incluir argumentos distintos o**

*adicionales a los que motivaron la resolución impugnada; que el art. 91 del Código Tributario trata de la determinación directa y no guarda relación con el recargo del 20%; que la sentencia recurrida señala que la retroactividad de las leyes tributarias está prohibida no solamente por la Constitución vigente sino por la de 1998, por lo que la Administración está impedida de aplicar al ejercicio 2004 un recargo consagrado en norma emitida con posterioridad; que la interesada interpretación que se pretende dar al último inciso del art. 90 del Código Tributario denota únicamente el afán recaudatorio de la Administración Tributaria que vulnera el principio de seguridad jurídica de los contribuyentes; que sobre la supuesta errónea interpretación de la Disposición Transitoria Única de la Ley Orgánica reformativa de la Ley de Equidad y otras leyes, ésta tenía por objeto condonar intereses, multas y recargos en las obligaciones que detalla; que la sentencia recurrida hace la debida relación de los hechos y la perfecta aplicación de dicha disposición remisoria ajustando su actuación a lo contemplado por el ordenamiento jurídico tributario; que la argumentación del escrito de interposición del recurso pretende desconocer el verdadero alcance de la norma remisoria, lo cual resulta alejado de la verdad pues basta realizar sencillas operaciones de sumas y restas para obtener el valor del impuesto a la renta causado a consecuencia de no haberse presentado el reclamo administrativo sobre ciertas glosas del acta de determinación del impuesto a la renta del año 2004; que sobre este punto la autoridad tributaria demandada tampoco se pronunció al contestar la demanda; que sobre la supuesta falta de aplicación de las normas procesales, el recurrente olvida que la causal es muy clara pues, procede su aplicación cuando la falta de aplicación de la norma procesal provocó la indefensión a condición de que hubiere influido en la decisión de la causa; que en el presente caso, jamás se puede entender que por el hecho de no haberse realizado la diligencia de exhibición del Acta de Determinación, se haya provocado indefensión de la Autoridad demandada, tanto más que fue su propia representada la que solicitó la remisión del expediente completo de la determinación del impuesto y del reclamo administrativo al acta de determinación. -----*

**CUARTO:** Respecto a la improcedencia del recurso alegada por la Empresa actora por extemporáneo, se deja constancia que con providencia de 1 de diciembre de 2009, la

Sala califica el recurso, providencia que al no haber sido impugnada se encuentra en firme, por lo que no cabe aceptar dicha alegación.-

**QUINTO:** En lo que tiene que ver con la impugnación a la sentencia relacionada con la glosa por servicios administrativos, el tema en discusión es la naturaleza de los valores pagados por la Empresa actora a la Autoridad Aeroportuaria de Guayaquil, si gasto o activo intangible; así identificado el problema, **esta Sala formula las siguientes consideraciones:** **a)** El antecedente para que la Empresa actora pague los valores glosados por la Administración Tributaria, es el contrato de concesión suscrito entre la Empresa actora y la Autoridad Aeroportuaria de Guayaquil, AAG/Fundación del Municipio de Guayaquil, en cuya cláusula 17.2 PAGOS POR SERVICIOS ADMINISTRATIVOS, establece que: *“El concesionario deberá pagar semestralmente, a partir de la Fecha de Inicio de Operaciones, por periodo vencido y dentro de los cinco (5) primeros días del mes siguiente al del periodo semestral vencido correspondiente, a la AAG mediante depósito en dólares de los Estados Unidos de América o transferencia a la cuenta que señale la AAG en esa misma moneda, la suma de setecientos cincuenta mil dólares de los Estados Unidos de América semestrales. Adicionalmente a los pagos por Servicios Administrativos señalados en el primer párrafo de esta cláusula, el concesionario deberá entregar a la AAG en dos partes iguales... la suma de dos millones de dólares de los Estados Unidos de América. Los recursos referidos en esta cláusula, serán destinados esencialmente, por la AAG a cubrir sus costos y gastos de operación, supervisión, administración del contrato e imprevistos...”* (el subrayado es de la Sala); **b)** La cláusula contractual en referencia contiene dos rubros que deben ser pagados por la Empresa actora, setecientos cincuenta mil dólares americanos semestralmente durante el tiempo de la concesión y dos millones de dólares americanos que debe hacerse dentro de los 12 y 18 meses de iniciada la ejecución del contrato de concesión. Los dos rubros tienen como propósito cubrir los costos y gastos de operación, supervisión, administración del contrato e imprevistos, actividades que están a cargo de la AAG, por lo que es necesario definir los conceptos relacionados con el tema en conflicto; **c)** Un activo intangible, según la NEC 25 es un activo identificable del que la empresa espera obtener en el futuro, beneficios económicos, y, según la NIC 38 *“Es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las*

actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión". Más adelante, la misma norma señala: "Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, en la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales)" (los subrayados son de la Sala). A su vez, un gasto, en términos contables, "...es la anotación o partida contable que disminuye el beneficio o aumenta la pérdida de una sociedad o persona física". Finalmente, la palabra costo, es entendida como "el sacrificio o esfuerzo económico que se debe realizar para alcanzar un objetivo", como por ejemplo, prestar un servicio, de lo que se desprende que la diferencia entre costos y gastos radica principalmente en que los costos, generarán a futuro probablemente un ingreso; **d)** De las definiciones expuestas se desprende que los pagos que la Empresa actora realiza a la AAG, derivados de las obligaciones constantes en el contrato de concesión, cláusula 17.2, no pueden ser considerados como activos intangibles, pues no se ajustan a los elementos constantes en su definición; se desprende también que tampoco puede confundirse con las "concesiones" de que habla la NIC 38 pues, ella no se refiere a los contratos de concesión, sino a las autorizaciones, licencias o concesiones que se suelen requerir para el ejercicio de determinadas actividades y cuyo uso, incluye el pago de valores; **e)** En la especie, lo que la Empresa satisface a AAG, en los dos rubros analizados y constantes en la cláusula 17.2, es un costo, fruto de la obligación contractual ya aludida, que le permite a la Empresa, a futuro, cumplir con su objetivo de prestar el servicio y seguramente obtener un ingreso, derivado de la ejecución del contrato de concesión; **f)** Que la concesión otorgada a favor de la compañía TAGSA conlleva la obligación de ésta de realizar inversiones contractualmente estipuladas, no está en discusión, pues fruto de ellas, obtendrá la utilidad razonable que la normativa aplicable al caso y el mismo contrato, le permiten. Lo que no es aceptable es que, como pretende de forma equívoca la Administración Tributaria, la concesión –que es un concepto general que cubre a todas las estipulaciones contractuales relacionadas con

la misma-, se aplique a un pago o un costo específico, previsto en el mismo contrato de concesión como tal, con un destino plenamente identificado: las actividades de control y supervisión de la concesión a cargo de la AAG, independientemente de las formas que deba observar para justificar dicho gasto. En consecuencia, en la sentencia aludida no se advierte que exista inaplicación de las normas aludidas por el recurrente.-

**SEXTO:** Respecto a la glosa por retenciones en la fuente que en la sentencia de la Sala de instancia reconoce como válidos a comprobantes emitidos antes de la fecha de su impresión, comprobantes emitidos con posterioridad a su fecha de validez y comprobantes de retención sin firma del agente de retención, esta Sala ha reiterado el criterio de que los requisitos previstos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención son de observancia obligatoria para su validez, ya que si bien los requisitos deben ser observados por quienes los emiten, no es menos cierto que quien los recibe debe tener la prolijidad de cuidar su cumplimiento, en tanto sirven de soporte de sus gastos y retenciones realizadas. Consiguientemente, se confirma la glosa por tales conceptos.-----

**SEPTIMO: En cuanto a la pertinencia o no del recargo del 20% de la obligación tributaria, esta Sala advierte lo siguiente:** **i.** La Ley que lo incorpora al Código Tributario fue publicada en el Tercer Suplemento al Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007; **ii.** **El recargo tiene una naturaleza sancionatoria**, que procura disuadir el incumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, por lo que no puede ser entendido como un “*reconocimiento por la actuación de la Administración en la determinación de la obligación*” como pretende la Administración Tributaria, pues ello es parte de su responsabilidad institucional; **iii.** La irretroactividad de la ley implica, de modo absoluto, que sus disposiciones rigen para lo venidero, es decir, a partir de su vigencia. En el caso en cuestión, el proceso de determinación se inicia con la Orden respectiva que se emite el 27 de junio de 2007, esto es, mucho antes de la vigencia de la ley que establece el recargo, razón por la que no cabe su aplicación retroactiva, por estar expresamente prohibido por la Constitución Política de 1998 y ratificado por la Constitución vigente. Consiguientemente no se advierte la existencia de la errónea interpretación alegada por el recurrente.-----

Por lo expuesto, sin que sea necesario realizar otras consideraciones, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **Administrando justicia en nombre del Pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, casa parcialmente la sentencia en los términos constantes en el Considerando Sexto de este fallo. Sin costas. Notifíquese, publíquese y devuélvase. F) Dres. José Suing Nagua, Gustavo Durango Vela y Diego Ribadeneira Vásquez. CONJUECES PERMANENTES. Certifico: F) Ab. Carmen Amalia Simone Lasso. SECRETARIA RELATORA.

### **391-2009 / AMPLIACIÓN**

#### **CORTE NACIONAL DE JUSTICIA. SALA CONTENCIOSO TRIBUTARIO. -----**

**Quito, a 14 de septiembre del 2010. Las 16h30.-----**

**VISTOS.-** El Gral. (SP) Ángel Córdova Carrera, en calidad de Gerente General y por tanto representante legal de Terminal Aeroportuaria de Guayaquil S.A. TAGSA, el 12 de agosto de 2010, solicita ampliación de la sentencia dictada por esta Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, el 9 de agosto del mismo año, dentro del recurso de casación 391-2009. Se ha corrido traslado a la Autoridad demandada, Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, quien ha contestado mediante escrito de 19 de agosto de 2010. Para resolver se considera: **1.** El actor en su pedido manifiesta que solicita la ampliación en lo que guarda relación con la supuesta errónea interpretación de la Disposición Transitoria Única de la Ley Orgánica Reformativa e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno en el Ecuador, alegada indebidamente por la autoridad demanda en su escrito de interposición del recurso, para lo que solicita acoger los argumentos esgrimidos por su representada en la contestación al recurso de casación y resumido en el considerando tercero de la sentencia cuya ampliación se solicita. **2.** Por su parte la Administración Tributaria en su escrito de 19 de agosto de 2010 señala que el literal b) de las Disposición Transitoria Única de la ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, establece: “*Se condonarán los interés de mora, multas y recargos*”

*causados por impuestos contenidos en títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones o cualquier otro acto de determinación de obligación tributaria emitido por el Servicio de Rentas Internas, que se encuentren vencidos y pendientes de pago hasta la fecha de promulgación de ésta Ley, siempre que se efectúe el pago principal (...); b) La remisión, interés de mora, multas y recargos, de que trata esta ley también a quienes tengan planteados reclamos y recursos administrativos o procesos contencioso tributarios de cualquier índole, pendientes de resolución o sentencia, siempre y cuando desistan de las acciones propuestas y paguen el principal adeudado.”* En la disposición citada se puede entender claramente que la condonación de interés procede siempre y cuando se haya verificado el pago del principal de la obligación tributaria, y en los dos escenarios previstos en la disposición se condicionan al pago del capital y en la especie las glosas establecidas por la Administración Tributaria dan como resultado un valor total a pagar que constituye el impuesto a la renta, por lo tanto si TAGSA pretendía hacerse beneficiaria de la condonación debió haber cancelado la totalidad de la obligación principal y como no lo hizo en su totalidad no puede ser considerada como beneficiaria de la condonación. **3.** De conformidad con el artículo 274 del Código Tributario, norma aplicable a la ampliación en materia contencioso-tributaria, ésta tendrá lugar cuando en la sentencia se hubiere omitido resolver sobre algún punto de la litis o sobre multas, intereses o costas. En el presente caso el actor solicita específicamente *“la ampliación en lo que guarda relación con la supuesta errónea interpretación de la Disposición Transitoria Única de la Ley Orgánica Reformativa e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno en el Ecuador”* alegada por la Autoridad Tributaria, quien interpuso el recurso. Sobre el particular, la Sala en la parte resolutive de la sentencia expresamente añade: *“sin que sea necesario realizar otras consideraciones”*, alocución que exime de la obligación a abordar otros temas planteados porque a criterio de la Sala, son irrelevantes o no necesitan de una decisión expresa. Consiguientemente, al no existir tal pronunciamiento sobre el particular, la consecuencia lógica es que la decisión de la Sala de instancia sobre el tema queda en firme, sin que quepa modificarla, a título de ampliación pues conllevaría la modificación de la sentencia, lo cual no está permitido. En estos términos se atiende la ampliación solicitada. Notifíquese, publíquese y devuélvase. F) Dres. José Suing Nagua, Gustavo Durango Vela y Diego Ribadeneira Vásquez. CONJUECES PERMANENTES. Certifico: F) Ab. Carmen Amalia Simone Lasso. SECRETARIA RELATORA.

## ANEXO DOS

**RECURSO No. 310-2009**

**JUEZ PONENTE: Dr. José Suing Nagua**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO  
CONTENCIOSO TRIBUTARIO.**-----

-----

**Quito, a 30 de agosto del 2010. Las 10h00.**-----

-----

**VISTOS:** Franco Andrés Machado Paladines interpone recurso de casación en contra de la sentencia dictada el 29 de julio de 2009 por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y Fiscal No.5 con competencia en materia tributaria, con sede en la ciudad de Loja, dentro del juicio de impugnación 23-08, que sigue en contra del Servicio de Rentas Internas. Esta Sala califica el recurso y la autoridad demandada lo contesta el 7 de octubre de 2009. Pedidos los autos para resolver, se considera: -----

-----

**PRIMERO:** La Sala es competente para conocer y resolver el recurso interpuesto de conformidad con el primer numeral del artículo 184 de la Constitución y artículo 1 de la Codificación de Ley de Casación.-----

-----

**SEGUNDO:** El actor fundamenta el recurso en las causales primera, segunda, cuarta y quinta del art. 3 de la Ley de Casación. Del análisis del contenido de la fundamentación del recurso, ya que no existe un señalamiento expreso, se deduce que el actor argumenta que se han infringido las siguientes disposiciones: art. 24 de la Constitución Política de la República (de 1998); arts. 81, 85, 103, numeral 6, 105, 106, 109 y 139 del Código Tributario; arts. 55, 56 y 94 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; art. 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno; arts. 54 y 55 del Código de Comercio; y, art. 27 de la Ley de Modernización del Estado. Luego de citar

varios textos normativos relacionados con la motivación de los actos, manifiesta que tanto en la etapa administrativa como en la contenciosa se sostuvo que en la comunicación de diferencias y en la liquidación impugnada existía ausencia de motivación en tanto la administración no ha explicado bajo qué parámetros técnicos tomó la decisión de asumir que, a pesar de ser una empresa de construcción, los pagos declarados en los formularios 103 deben corresponder con exactitud a los costos y gastos aplicados al ejercicio para efectos de aplicación de la glosa; se agrega, en forma reiterada, argumentación relacionada con la impugnación a las actuaciones de la administración sin relacionar tales argumentos con el contenido de la sentencia ni explicar de qué manera el Juzgador ha incurrido en inobservancia de las normas referidas. Sobre la falta de aplicación de normas procesales, cuyos textos transcribe, a pesar de que menciona que el Tribunal juzgador no las ha aplicado, en el detalle argumentativo, se reitera en las referencias a las actuaciones de la administración que las califica de “no técnica”, nuevamente, sin relacionar tales argumentos con errores en el fallo que se impugna. Igual ocurre con los argumentos relacionados con la notificación de los actos precedentes a la determinación del Impuesto a la Renta del 2004, luego de transcribir normas relacionadas, expresa que nunca fue correctamente notificado con la Comunicación por Diferencias en Declaraciones, sin que los argumentos se relacionen con algún contenido específico de la sentencia impugnada. En cuanto a la resolución de lo que no fuera materia del litigio y omisión de resolver otros puntos que si lo fueron, sostiene que en la sentencia el Tribunal asevera que la demanda se fundamentó en textos normativos del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva y del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que el actor no los consideró como fundamento; que además alegó que el recargo del 20% que se ha hecho en la Orden de Cobro, no es aplicable por inexistencia jurídica de la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador porque la Asamblea Constituyente no tiene facultades legislativas y por cuanto a la fecha en la que entró en vigencia, el proceso de determinación ya se había iniciado por lo que no es aplicable de forma retroactiva la ley, tema sobre el que el Tribunal no dijo nada,

así como tampoco resolvió sobre lo contradictorio de las excepciones planteadas por la Administración.-----

**TERCERO:** La Administración Tributaria, en la contestación al recurso manifiesta que al efectuar el análisis del recurso, se puede observar que el mismo no reúne los requisitos establecidos en el art. 6 de la Ley de Casación, que el recurrente en ninguna parte menciona cual sería la normativa que se habría infringido al momento de la emisión de la sentencia recurrida, requisito que no es subsanable por la Sala de Casación que no puede efectuarla de oficio, como se ha establecido en varios fallos que cita; que la evidente inexistencia de base legal en la alegación realizada en contra de la sentencia configura un tipo de infracción que según la jurisprudencia, que también refiere, cabe la imposición de multas. Que el recurrente prácticamente ha copiado la demanda en el recurso, cambiando únicamente el orden del contenido, con lo que se evidencia la intención del actor de efectuar una impugnación de la Orden de Cobro impugnada, agrega una comparación entre la demanda y el contenido del escrito de casación. Que del cotejo queda claro que el actor ha pretendido a inducir a engaño a los Jueces al intentar, sin base legal, nuevamente impugnar la orden de cobro que se impugnó en sede administrativa en primera instancia.-----

**CUARTO:** Del análisis del contenido del escrito de interposición del recurso, carente de claridad, se puede advertir que las impugnaciones que formula el actor de la causa, salvo dos elementos que se analizarán más adelante, no se encaminan a cuestionar el contenido de la sentencia, cual es el propósito del recurso extraordinario de casación, sino que insiste en los cuestionamientos a los actos impugnados, esto es la Resolución Administrativa mediante la cual la Administración Tributaria atiende el reclamo presentado contra la Orden de Cobro, Liquidación de Pago por Diferencias en la declaración de Impuesto a la Renta Personas naturales y Sucesiones Indivisas, pretendiendo que esta Sala vuelva a revisar los elementos de hecho que giran en torno a los actos impugnados, lo cual no corresponde, y que han sido analizados por la Sala juzgadora. A pesar del señalamiento de las causales en que funda el recurso,

no aparece del escrito, de qué manera la sentencia incurre en los yerros a que se refieren las mismas causales, con lo que se deja sin contenido explícito las alegaciones en contra de la sentencia.-----  
-----

**QUINTO:** En lo que tiene que ver con el alegato de resolución en sentencia de lo que no fuera materia del litigio y omisión de resolver otros puntos que si lo fueron, esta Sala encuentra que los textos referidos por el recurrente, que corresponden a la sentencia, en ningún caso hacen referencia a que se traten de alegaciones del actor en la demanda, por el contrario, son descripciones de contenidos normativos que soportan la actuación de la administración, referidos por el Juzgador, como soporte a su decisión, por lo que no se advierte que incurra en el vicio alegado.---

**SEXTO:** Respecto a la presunta aplicación retroactiva de las regulaciones contenidas en la Ley de Equidad Tributaria, sobre el recargo del 20% que se ha hecho en la Orden de Cobro, la Sala advierte que la acción de impugnación no es el mecanismo idóneo para alegar “*la inexistencia jurídica de la Ley porque la Asamblea Constituyente no tiene facultades legislativas*” como sugiere el recurrente, pues se trata de una acción de impugnación de actos administrativos con efectos particulares y no de una acción de impugnación de actos normativos con efectos generales y menos una acción de inconstitucionalidad. Sin embargo, respecto a la aplicación del recargo, es de advertir que el proceso administrativo se inicia con la comunicación conminativa de 19 de diciembre de 2007 y la ley entra en vigencia el 30 de diciembre del mismo año; además, el período impositivo que se analiza y sobre el que se determinan diferencias corresponde al ejercicio del año 2004, por lo que no cabe aplicar en forma retroactiva un recargo que rige para lo venidero, a partir de la vigencia de la Ley para la Equidad Tributaria.-----  
-----

Por lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y de las leyes de la República,** casa la

sentencia, únicamente en cuanto no procede el recargo del 20% sobre las diferencias determinadas por la Administración Tributaria. Notifíquese, publíquese y devuélvase. F) Dr. José Vicente Troya Jaramillo, JUEZ NACIONAL; Dr. José Suing Nagua y Dr. Gustavo Durango Vela. CONJUECES PERMANENTES. Certifico: F) Abg. Carmen Simone Lasso. SECRETARIA RELATORA.

## ANEXO TRES

**RECURSO Nº 138-2010**

**JUEZ PONENTE: Dr. Gustavo Durango Vela**

**CORTE NACIONAL DE JUSTICIA.- SALA ESPECIALIZADA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.----- QUITO, a 24 de marzo del 2011. Las 15h00.-----VISTOS.-** El Ing.

Luís Moisés Chonillo Castro por los derechos que representa en su calidad de Gerente General de POLIGRÁFICA C.A., mediante escrito de 1 de marzo del 2010 interpone recurso de hecho, al haber sido negado el de casación en auto de 25 de febrero del mismo año, lo propone en contra de la sentencia emitida el 18 de diciembre del 2009 por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nº 2 con sede en la ciudad de Guayaquil, dentro del juicio de impugnación Nº 1047-2009 propuesto en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur y Director General del Servicio de Rentas Internas. La Sala de instancia concede el recurso de hecho en auto de 4 de marzo del 2010. Subido el proceso para su aceptación o rechazo, esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, lo admite a trámite mediante providencia de 12 de abril del 2010. Se pone en conocimiento de las partes para que se dé cumplimiento a lo que establece el art. 13 de la Ley de Casación. La Administración Tributaria contesta el recurso de casación el 19 de abril del 2010. Siendo el estado de la causa el de dictar sentencia para hacerlo se considera: -----

**PRIMERO.-** Esta Sala es competente para conocer y resolver el presente recurso de conformidad con el art. 184 numeral 1 de la Constitución vigente y art. 1 de la Codificación de la Ley de Casación.-----

**SEGUNDO.-** El Gerente General y Representante Legal de POLIGRÁFICA C.A., fundamenta su recurso (fjs. 396 a 421 de los autos) en las causales 1ª, 2ª y 3ª del art. 3 de la Ley de Casación, sostiene que la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal Nº 2 de Guayaquil, al emitir el fallo impugnado infringió las

siguientes disposiciones legales: 1.- las que se refieren al debido proceso, en el principio de que: *“...El Estado será responsable por detención arbitraria, error judicial ...violación del derecho a la tutela judicial efectiva y por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso”* que todas estas disposiciones constitucionales fueron violentadas por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, al no considerar el casillero judicial de la empresa y no permitir a POLIGRAFICA C.A., presentar sus pruebas y demás argumentos que demuestran la ilegalidad realizada por el Servicio de Rentas Internas al momento en que se negó el reclamo administrativo a la Resolución N° 109012008RREC008220. 2.- En lo que tiene que ver con la prueba sostiene que *“...La prueba deberá ser apreciada en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustantiva para la existencia o validez de ciertos actos...”*. Arguye que la Sala Juzgadora ha cometido un grave error al no haber realizado un exhaustivo análisis de los argumentos presentados por POLIGRÁFICA C.A., respecto de las leyes que sirvieron para fundamentar la Resolución dictada por parte de la Administración, e impugnada oportunamente, por considerar que las normas adjetivas y las sustanciales en que se funda, son de carácter civil y que, por tanto, son solo supletorias en el ámbito tributario, sin embargo esto causa confusión, por cuanto el área legislativa tributaria en el Ecuador, cuenta con suficientes medios y cuerpos legales que detallan los procedimientos, la manera de deducir y contabilizar costos y gastos, las infracciones y demás aspectos propios de los tributos. POLIGRÁFICA C.A., ha presentado todas las facturas como legítimas pruebas en el ámbito tributario. Que la falta de aplicación de normas procesales, han generado en el sujeto pasivo un estado de indefensión según consta en los autos, dando oportunidad a que se haya violentado el debido proceso lo cual evidencia indefensión, al no haber sido proveído y considerado el cambio de casilla judicial, con lo que se ha configurado la falta de aplicación de la prueba, por lo que presenta los argumentos de derecho que no fueron tomados en cuenta en la sentencia y hace relación a todas las glosas y su contabilización, y concluye en que el Servicio de Rentas Internas hace hincapié en la no presentación de cheques,

estados de cuenta y otros documentos, y que estos actos carecen de sustento legal que señale que lo requerido constituye bajo algún concepto un documento legal que soporte un gasto o costo. Que al ser una determinación mixta la Administración recae en dos errores de fondo como es el error de identificación del tipo de determinación y recarga ilegal del 20%, sobre el valor determinado por no ser determinación directa, que el Servicio de Rentas Internas no realizó una verdadera auditoria de inventarios. Finaliza pidiendo a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia se declare sin efecto el Acta de Determinación N° RLS-ATRADD2008-0005.-----

**TERCERO.-** La Administración Tributaria a través de su Procuradora Ab. Tania Ramírez Cárdenas en su escrito de contestación al recurso (fjs. 4 a 6 del cuadernillo de casación) manifiesta: respecto a la primera causal del recurso de casación, que la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 admite que las leyes en que la Resolución N° 109012008RREC008220, emitida por el S.R.I., se funda, son de carácter civil y por tanto supletorias en el ámbito tributario, pues lo que la Administración ha hecho es tomar en consideración normas de carácter civil que, guardan relación y no contradicen de ninguna manera las disposiciones de la legislación tributaria aplicando la supletoriedad prevista en el art. 14 del Código Orgánico Tributario. Que las disposiciones en referencia son los artículos 1584, 1592 y 1593 del Código Civil sobre el pago y cuándo éste se considera válido así como los artículos 114 y 117 del Código de Procedimiento Civil que se refieren a quien le corresponde la carga de la prueba. Que el actor no ha demostrado de qué modo y por qué razón consideró estas disposiciones hayan sido indebidas y que estén en contradicción con la normativa tributaria vigente. En lo que tiene que ver con la segunda causal, advierte que el actor alega que la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2, ha provocado estado de indefensión al violentar las normas del debido proceso ya que no proveyeron el escrito presentado por el actor mediante el cual se hacía conocer a la Sala el cambio con un nuevo número de casilla judicial. Que el actor no ha explicado ni demostrado qué norma procesal se ha inaplicado o mal interpretado, para esto deben concurrir dos

circunstancias: que tal hecho hubiere influido en la decisión de la causa y la nulidad no haya quedado convalidada. El hecho que la Sala Juzgadora no haya tomado en cuenta el cambio de casilla judicial no tiene relación con lo resuelto en sentencia. Con lo que tiene que ver con la tercera causal, la providencia de apertura de término de prueba fue notificada el 13 de octubre del 2009, que el actor comunica a la Sala Juzgadora el cambio de casilla judicial mediante escrito presentado el 13 de noviembre del 2009, es decir con posterioridad; sostiene que durante el término de prueba aperturado, el actor nunca presentó documentación que sustente sus argumentos. Concluye manifestando que, no se han configurado ninguna de las causales sobre las cuales el actor fundamentó el recurso de casación interpuesto, y que por esta razón debe ser rechazado. -----

**CUARTO.-** El Tribunal Juzgador sostiene en su fallo emitido que, la Compañía POLIGRÁFICA C.A., no ha justificado la importación de mercaderías ni la compra a empresas locales; que los proveedores por él señalados se dedican a la comercialización de productos de distinta naturaleza a las que fueron compradas presumiblemente por POLIGRÁFICA C.A... Que el pago de obligaciones debe realizarse al acreedor, o a la persona que la ley o el juez autoriza a recibir por él, pero que la empresa demandante no justificó en debida forma la realización de compras a las compañías Horripit S.A., Implicit S.A., Barbalace S.A., Texserv S.A., Dopresen S.A., Anguel S.A. y Dalkip S.A., compras de materia prima que consiste en pliegos de cartulina plegable, lavador wash, pliegos de papel couché, planchas positivas, Cryovac, pliegos de cartulina de hilo, pliegos de cartulina Kimberly, barníz, toner, tinta, rollo Agfa, y pliegos de cartulina bristol, por el contrario dichas compañías han importado mercancías totalmente distintas como radiograbadoras, abanicos de pedestal, ollas arroceras, hornos microondas, televisores, videograbadoras, monitores para PC, planchas, estuches plásticos, ventiladores, calculadoras, memory stick, cargador de baterías, CD, DVD, radios, relojes, ropa, antenas, cámaras, estuches para CD, y DVD, lentes de sol, repuestos, telas teléfonos walkman, zapatillas, jackets para dama entre otros productos, es decir de naturaleza distinta al giro de los negocios de POLIGRÁFICA C.A. El penúltimo inciso del

art. 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno que dice a la letra: *“En general, para tener derecho al crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado en los respectivos comprobantes de venta, documentos de importación y comprobantes de retención”*; también es aplicable lo dispuesto en el art. 10 de la Ley *Ibidem*; art. 145 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto al crédito tributario. Los contribuyentes tienen derecho al crédito tributario por el Impuesto al Valor Agregado pagado en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para la producción y comercialización de bienes con tarifa 12% razón por la cual la Administración Tributaria consideró fundamental verificar el pago de las compras consignadas en sus declaraciones del IVA, y al no justificarse el pago de las compras que el contribuyente alega fueron efectuadas durante el año 2004 a las compañías antes mencionadas, el contribuyente tampoco justificó que se hubieran realizado el pago del IVA generado por dichas compras, incumpliendo el transcrito artículo 66 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el art. 145 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y el 17 del Código Tributario, consideró la Administración y lo ratifica la materia recurrida que el contribuyente no debió consignarse como crédito tributario en sus declaraciones del Impuesto al Valor Agregado, el valor generado por el referido impuesto, por lo que ratifica la glosa establecida en el Acta de Determinación Tributaria N° RLS-ATRADD2008-005, correspondiente al crédito tributario no reconocido por IVA en compras de febrero a Diciembre del 2004. Que según la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N° 242 de Diciembre 29 del 2007, en el Art. 2 se dispone que el art. 90 del Código Tributario se le agregue un inciso que dice: *“La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”*, esta disposición está vigente desde el 1° de enero del 2008 que establece el recargo del 20% en las diferencias establecidas por la Administración Tributaria en el pago del IVA. Que el Servicio de de Rentas Internas ha realizado un Acto de Determinación Tributaria por el ejercicio económico del 2004, y que por consiguiente no procede la aplicación de este recargo, por cuanto la ley no tiene efecto retroactivo. Que la Administración

Tributaria acepta parcialmente el reclamo del contribuyente, al eliminar la glosa correspondiente al mes de enero del 2004, por haber transcurrido tres años desde la fecha de presentación de la Declaración del Impuesto al Valor Agregado, de enero del 2004, y se ratifica la glosa por diferencias en IVA correspondientes de los meses de febrero a diciembre del 2004 por un monto de USD \$ 128,627,57, por cuanto el actor no presenta ninguna prueba dentro del juicio de impugnación. Continúa manifestando que, el actor no ha comprobado procesalmente su impugnación, y el art. 82 del Código Tributario dispone que los actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad, ejecutoriedad y están llamados a cumplirse, por lo que el Tribunal Juzgador declara sin lugar la demanda de impugnación.-----  
-----

**QUINTO.-** Corresponde en consecuencia a esta Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, examinar si la sentencia dictada por la Sala Juzgadora cumple con los requisitos que exige la normativa legal y jurisprudencia obligatoria que rige esta materia y que según el recurrente ha sido desoída por ella en su parte dispositiva. Al respecto cabe mencionar que el art. 68 del Código Tributario al referirse a la facultad determinadora de la Administración Pública Tributaria dice: *“Facultad determinadora.- 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 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”*. El art. 91 del Código Tributario dice: *“Forma Directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su 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 sus 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.....”* El art. 93.- *Determinación mixta.- Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos para todos los efectos.”* Esta Sala entiende que en aplicación de estas normas legales es perfectamente legítimo que el Servicio de Rentas Internas haya emitido la glosa establecida en el Acta de Determinación Tributaria N° RLS-ATRADD2008-005, correspondiente al crédito tributario no reconocido por IVA en compras de febrero a Diciembre del 2004. Para comprobar las aseveraciones de la Empresa la Administración Tributaria, procedió a emitir el 19 de junio del 2006 el Oficio de la Inspección Contable N° RLSATTRIC2006-0040 notificada el 23 del mismo mes y año, solicitando información. Se puede advertir que el contribuyente presentó los originales de los comprobantes de venta con sus respectivas retenciones en la fuente, como los originales de los comprobantes de egreso por cada pago o cheque realizado por las compras, pero no presentó los cheques originales, manifestando que habían sido destruidos. La Administración recurrió a los microfilms del banco y se pudo considerar que aun cuando los cheques fueron realizados para cancelar las compras hechas a los proveedores Horripit S.A., Implicit S.A., Barbalace S.A., Texserv S.A., Dopresen S.A., Anguel S.A. y Dalkip S.A., solamente algunos tenían como beneficiario a dichos proveedores, y otros tenían como beneficiario al representante legal de la compañía POLIGRÁFICA C.A., el señor Luis Chonillo Castro. La Sala Juzgadora tomó en consideración todos estos documentos y los demás que conforman los autos y cumplió con todos los requisitos para la aplicación de normas legales que se apega a este caso. Ratifica la glosa por diferencias en IVA correspondientes de los meses de Febrero a Diciembre del 2004 por un monto de USD \$ 128.627,57 y como el actor no presenta ninguna prueba dentro del juicio de impugnación, significa que no ha comprobado procesalmente su impugnación, por tanto es perfectamente válido y se debe aplicar lo que establece el art. 82 del Código Tributario, en relación a que los

actos administrativos tributarios gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse. Se considera que no se ha configurado ninguna de las causales fundamentadas por el actor.-----

**SEXTO Respecto a la presunta aplicación retroactiva que se ha hecho en el Acta de Determinación No. RLS-ATRADD2008-0002 impugnada, según las regulaciones contenidas en el art. 2 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, que reforma el art. 90 del Código Tributario que dice: agréguese un inciso final, con el siguiente texto: “La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”. La Sala de lo Contencioso Tributario advierte que el proceso administrativo se inicia con la Orden de Determinación del 7 de marzo del 2007, la Ley por tratarse de un impuesto anual entra en vigencia el 01 de enero del 2008, pero el período impositivo que se analiza y sobre el que se determina diferencias corresponde al ejercicio del año 2004, por lo que no cabe aplicar en forma retroactiva un recargo que rige para lo venidero, a partir de la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, como así lo ha establecido esta Sala en casos similares.-----**

**SEPTIMO:-** El otro punto de casación que debe ser considerado, puesto que ha sido fundamentado por el recurrente es que se refiere a la apreciación y valoración de los medios probatorios por parte de la sentencia emitida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 2 de Guayaquil, es decir aspectos estrictamente de evaluación de las circunstancias, antecedentes administrativos y documentos que rodearon el caso, las que unánime y reiteradamente en más de triple fallo se ha considerado, lo que constituye jurisprudencia obligatoria al tenor del art. 19 de la Ley de Casación, esta Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, ha resuelto no es materia de pronunciamiento en casación, puesto que dicha apreciación de prueba corresponde privativamente a la Sala Juzgadora, dentro del más amplio criterio judicial o de equidad conforme a lo dispuesto en el art.

270 del Código Tributario en concordancia con el art. 119 del Código de Procedimiento Civil. -----

Sin que sea menester entrar en más análisis, esta Sala Especializada, de la Corte Nacional, **Administrando justicia, en nombre del pueblo soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las leyes de la República**, rechaza el recurso propuesto por el Gerente General y Representante Legal de POLIGRÁFICA C.A. Notifíquese, publíquese y devuélvase. F) Dr. José Suing Nagua; Dr. Gustavo Durango Vela; y Dr. Javier Cordero Ordóñez. CONJUECES PERMANENTES. Certifico: F) Abg. Carmen Simone Lasso. SECRETARIA RELATORA.

## **ANEXO CUATRO**

### **SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL**

#### **STC 276/2000**

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Pedro Cruz Villalón, Presidente, don Carles Viver Pi-Sunyer, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Tomás S. Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Fernando Garrido Falla, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez y doña María Emilia Casas Baamonde, Magistrados

Ha pronunciado

#### **EN NOMBRE DEL REY**

La siguiente

#### **SENTENCIA**

En las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 662/97, 1740/97, 1757/97 y 1758/97, promovidas por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, respecto del artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Han comparecido y formulado alegaciones el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado, y ha sido Ponente el Magistrado don Tomás S. Vives Antón, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### **I. ANTECEDENTES**

1. El día 19 de febrero de 1997 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, al que se acompaña, junto al

testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 19 de diciembre de 1996, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 61.2 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF, desde ahora), por entender que dicho precepto vulnera los arts. 24 y 25.1, en relación con el 9.3, todos ellos de la CE.

**2.** Dicha cuestión de inconstitucionalidad trae causa del recurso contencioso-administrativo núm. 1203/93 planteado por don Honorio Rodríguez García contra la Resolución de 30 de abril de 1993, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa instada contra la liquidación de un recargo del 50 por 100 de la cuota tributaria del IRPF correspondiente al 4º trimestre de 1991 no ingresada en plazo (en total, 3.752.422 pesetas), dictada por la Delegación de Hacienda de Girona (Administración de Figueras). Una vez concluso el procedimiento, la Sala, al amparo del art. 35.2 LOTC, acordó, mediante providencia de 16 de octubre de 1996, oír a las partes y al Ministerio Fiscal por plazo de diez días acerca de la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre el citado art. 61.2 LGT en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Solicitado por el Ministerio Fiscal, en escrito de 29 de octubre de 1996, aclaración sobre los preceptos constitucionales que el órgano judicial entendía vulnerados por el citado art. 61.2 LGT, la Sala, mediante providencia de 5 de noviembre de 1996, citó como tales los arts. 24 y 25.1 CE, en relación con el 9.3 CE, confiriendo nuevamente a las partes y al Ministerio Fiscal el plazo de diez días para que pudiesen alegar lo que entendiesen oportuno sobre la pertinencia de plantear la mencionada cuestión de inconstitucionalidad. Dentro del plazo conferido, el recurrente estimó oportuno que se elevase la correspondiente cuestión, pretensión a la que, por el contrario, se opusieron el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal.

**3.** Las consideraciones del Auto de planteamiento de la cuestión pueden, sintéticamente, exponerse del modo que sigue:

**a)** Comienza en primer lugar la Sala destacando la necesidad de dilucidar cuál es la verdadera naturaleza del recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria por ingreso fuera de plazo, liquidado al actor en el recurso contencioso-administrativo núm. 1203/93 por el ingreso extemporáneo del IRPF correspondiente al cuarto trimestre de 1991, dado que si se tratara de una sanción habría que decretar la nulidad de dicha liquidación por su contradicción con los arts. 24 y 25.1, en relación y combinación con el 9.3, todos ellos de la CE, "al haberse prescindido de cualquier tipo de procedimiento sancionador y tratarse, en suma, de una sanción de plano".

**b)** Seguidamente, después de transcribir el art. 61.2 LGT cuestionado y recordar que la Administración giró al recurrente en el proceso a quo un recargo del 50 por 100 por un retraso de 103 días, destaca la Sala proponente que mientras que el art. 61.2 LGT cuya constitucionalidad fue confirmada por la Sentencia de este Tribunal de 13 de noviembre de 1995 contemplaba para los supuestos de ingresos espontáneos fuera de plazo la aplicación de un interés de demora con un tipo mínimo del 10 por 100 de la deuda, en la redacción del precepto que ahora se recurre se establece "un recargo único con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles".

**c)** Sentado lo anterior, sostiene la Sala que la naturaleza sustancial del recargo cuestionado coincide con la de las sanciones. Efectivamente, tras subrayar, con palabras extraídas del Voto particular a la STC 164/1995, antes citada, que la "naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función", afirma el órgano judicial que el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria tiene "igual naturaleza que la de la sanción pecuniaria por retraso en el pago". La naturaleza sancionadora que se denuncia es especialmente clara -siempre a juicio de la Sala- en el caso del recargo del 50 por 100 de la cuota tributaria que la norma establece para los retrasos superiores a tres meses, cuantía ésta que coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para

las infracciones tributarias tipificadas en el art. 79 a) LGT consistentes en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria dentro de los plazos reglamentariamente señalados (dicha sanción, que en el momento en el que se produjo el retraso en el ingreso del IRPF por el actor era del 50 al 300 por 100 de la deuda, tras la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, sería del 50 al 150 por 100). En fin, lo que como medida sustitutoria ordena el art. 61.2 LGT a juicio del órgano que promueve la cuestión "es, sencillamente, la imposición de la sanción en su grado mínimo, si la infracción es de simple retraso superior a tres meses y si el retraso es de carácter leve, esto es, no superior a los tres meses, el incremento de la deuda tributaria será sólo del 10 por 100, que, por lo demás, coincide con el importe del anterior interés de demora mínimo y con el antiguo recargo de prórroga".

A juicio de la Sala, también tendría muy claramente naturaleza sancionadora el recargo único del 100 por 100 que establece el precepto cuestionado para aquellos supuestos en los que no se efectúe el ingreso al tiempo de la presentación extemporánea de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones. Sin embargo -se aclara-, no se solicita que este Tribunal se pronuncie sobre el particular dado que "este segundo párrafo del precepto, no tiene incidencia directa en la resolución del recurso contencioso-administrativo que pende ante este Tribunal", tal y como requiere el art. 35 LOTC.

En fin, a mayor abundamiento, descarta el Auto de planteamiento que los recargos previstos en el art. 61.2 LGT tengan la misma naturaleza de los recargos sobre las bases o las cuotas que, de conformidad con el art. 58.2 LGT, junto con la cuota, pueden formar parte de la deuda tributaria. Tales recargos, efectivamente, a diferencia de los previstos en los casos de ingresos extemporáneos sin previo requerimiento de la Administración -que, se insiste, constituyen verdaderas sanciones-, "son una técnica de creación de tributos tomando por base otro ya existente y con el cual se acumula a efectos de su gestión".

**d)** Sentada la naturaleza punitiva del "recargo único" cuestionado, según la Sala proponente, hay que concluir que su aplicación "no puede tener lugar de una manera automática, sino siguiendo los trámites del procedimiento sancionador y de acuerdo con los principios que lo inspiran y a los que, en todo momento, debe ajustarse la potestad sancionadora de la Administración".

A este respecto, es evidente para el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que los recargos mencionados vulneran el art. 24 CE, ya que su configuración legal "como 'algo' distinto a las sanciones y a los intereses de demora, impide la aplicación del sujeto pasivo de las distintas garantías que asisten al administrado en materia sancionadora", previstas en dicho precepto constitucional, "e incluso la posibilidad de moderación de su responsabilidad en aplicación de los criterios de culpa y de proporcionalidad vigentes en materia sancionadora".

De conformidad con el Auto de planteamiento, también violarían los recargos cuestionados los arts. 25.1 y 9.3, ambos de la CE: configurados tales recargos -se dice en el Auto-"como una medida disuasoria de naturaleza diferente a la sanción, la aplicación del mismo encubre una auténtica sanción administrativa no prevista como tal en la Ley", lo que implicaría contravención de los principios "de legalidad, seguridad jurídica e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos".

**4.** Por providencia de 8 de abril de 1997, la Sección Cuarta de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión registrada con el núm. 662/97; dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, las partes mencionadas pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen pertinentes.

Mediante escrito registrado de entrada el día 24 de abril de 1997, el Presidente del Senado traslada el acuerdo de la Mesa por el que se ruega se tenga por

personada a la Cámara y ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC. Asimismo, en escrito presentado el 25 de abril de 1994, el Presidente del Congreso de los Diputados comunica que, aun cuando la Cámara no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de aquélla que pueda precisar.

5. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones mediante escrito presentado el 28 de abril de 1997, en el que suplica que se dicte Sentencia totalmente desestimatoria de la cuestión promovida. Comienza en dicho escrito poniendo de manifiesto que, en síntesis, la Sala proponente fundamenta la cuestión de inconstitucionalidad en que el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, encubre bajo el apelativo "recargos" lo que en realidad constituyen sanciones, impidiendo, de este modo, la aplicación de las garantías formales y materiales contenidas en los arts. 9.3, 24 y 25.1 CE. Planteada la cuestión en estos términos, recuerda, además, la representación estatal, que de todos los previstos en el art. 61.2 LGT en el proceso a quo únicamente se aplicó al actor el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria, razón por la cual, en virtud del art. 35.1 LOTC, sólo respecto del mismo cabe razonar, debiéndose excluir cualquier pronunciamiento sobre los recargos del 10 y del 100 por 100 que, como reconoce la Sala proponente -al menos respecto del último de los citados-, carecen de incidencia directa en la resolución del recurso contencioso-administrativo.

Respecto del fondo de la cuestión, para el Abogado del Estado resulta manifiesto que el legislador de 1991 no ha considerado que los recargos del art. 61.2 LGT constituyan sanciones, dado que el propio precepto las excluye expresamente, apreciación ésta del legislador que, dada la función plural de los recargos reconocida en el FJ 5 de la STC 164/1995, no puede calificarse como arbitraria. En efecto, a juicio del Abogado del Estado, la incompatibilidad de los recargos previstos en el art. 61.2 LGT con los intereses moratorios demuestra que éstos asumen una parcial función resarcitoria o indemnizatoria, lo que impide que puedan ser conceptuados como una pura sanción administrativa. También cumplirían dichos recargos una función coercitiva, estimuladora o

disuasiva, función de estímulo-disuasión que, desde el punto de vista constitucional, como ha reconocido la STC 164/1995 (FJ 4), no es exclusiva de las penas o sanciones incluidas en la esfera del art. 25.1 CE, sino que puede ser también legítimamente adscrita por el legislador a figuras diversas de la pura sanción penal o administrativa. Desde la perspectiva del art. 25.1 CE -afirma-, sólo existe sanción cuando se ejerce efectivamente el ius puniendi del Estado, esto es, cuando, sin perjuicio de otras finalidades posibles de la sanción, existe el castigo, retribución o represión de un injusto previo. Pues bien, para la representación estatal, ninguno de los recargos previstos en el art. 61.2 LGT cuestionado tienen por qué conceptuarse como sanción en este sentido, lo que no excluye que también tales recargos "disuasivos" estén sujetos al principio constitucional de proporcionalidad, de manera que, como expresaría la citada STC 164/1995, FFJJ 4 y 5, cuando son desproporcionados resultan sancionadores por el exceso. Desde luego, no podría calificarse como desproporcionado el recargo del 10 por 100 exigible cuando el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, recargo al que le resulta de aplicación íntegra la doctrina sentada en la STC 164/1995. Tampoco el del 50 por 100, previsto para retrasos superiores a tres meses, recargo que, al absorber intereses de demora, va progresivamente ganando función indemnizatoria al tiempo que se pierde o se debilita su función estimuladora del pago. Entiende, a este respecto, el Abogado del Estado que el diseño del legislador al establecer el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria ha sido estimular el arrepentimiento completo en los tres primeros meses siguientes a la finalización del plazo voluntario, período durante el cual el recargo a satisfacer por el ingreso extemporáneo es sensiblemente inferior (sólo del 10 por 100). Reconoce que hubiera sido más conforme al principio de proporcionalidad prever -como hace el art. 61.3 LGT en su redacción dada por la Ley 25/1995- una elevación paulatina del recargo del 10 al 50 por 100 en proporción a la magnitud del retraso; no obstante, conforme a doctrina de este Tribunal (STC 55/1996, FFJJ 6 y ss.) -señala-, para que pueda apreciarse la inconstitucionalidad no basta con que existan fórmulas más ajustadas al

principio de proporcionalidad que la elegida por el legislador, sino que debe existir una clara infracción de dicho principio, y no puede decirse que el 50 por 100 "sea un tipo que suponga patente exceso innecesario".

Por lo que se refiere al recargo del 100 por 100 establecido para los casos en los que los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento, se trata, a juicio del Abogado del Estado, de un recargo único que cumple una doble función, indemnizatoria (la parte que compensa los daños del retraso en el pago) y disuasiva (el resto del recargo), y que no puede entenderse desproporcionado: en efecto, si (salvo cuando se ingresa dentro de los tres primeros meses siguientes al vencimiento del período voluntario) el arrepentimiento total lleva consigo un recargo del 50 por 100, no puede calificarse como falta de proporción "que un arrepentimiento incompleto -al que falta lo principal: el ingreso de la deuda- dé lugar a un recargo del 100 por 100, cuando el plus del 50 por 100 sobre el recargo 'normal' absorbe además el 20 por 100 del recargo de apremio". Por otro lado, considera que tampoco puede decirse que el recargo del 100 por 100 trate comparativamente peor al "arrepentido incompleto" que al infractor, dado que mientras que éste es un recargo único (excluye intereses de demora y sanciones y absorbe el recargo de apremio), la sanción aplicable por la infracción tipificada en el art. 79 a) LGT es compatible con los intereses de demora (art. 87.2 LGT) y, si procede, con el recargo de apremio. En fin, a juicio del Abogado del Estado, no es correcto comparar un recargo fijo con el mínimo absoluto de una sanción proporcional, dado que, conforme a la regulación anterior a la Ley 25/1995, la sanción mínima debía incrementarse en 50, 75 o 100 puntos porcentuales cuando el perjuicio para la Hacienda Pública derivado de la infracción tributaria grave representara, respectivamente, más del 10, del 50 o del 100 por 100 de la deuda tributaria [art. 13.1 a) Real Decreto 2631/1985]. Todo lo expuesto lleva al Abogado del Estado a excluir que los recargos del art. 61.2 LGT constituyan sanciones y que, por tanto, les resulten de aplicación las garantías de los arts. 24.2 y 25.1 CE.

No ignora el Abogado del Estado que en la STC 164/1995 este Tribunal declaró que si, pese al nomen iuris utilizado por el legislador, la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, incluso las atenuadas, podría concluirse que se trataba de una sanción. Por esto, con carácter subsidiario a las consideraciones anteriores, examina seguidamente el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61.2 LGT aceptando "polémicamente su carácter sancionador". Admite, a este respecto, el Abogado del Estado que en el momento en que el recurrente en el proceso a quo efectuó el pago retrasado, conforme a la normativa aplicable (arts. 87.1, 88.3 y 82.3 LGT, y art. 13.3 Real Decreto 2631/1985), la infracción tributaria grave "por excelencia" -no ingresar en plazo la totalidad o parte de la deuda tributaria [art. 79 a) LGT]- llevaba aparejada una sanción mínima del 50 por 100 de la deuda tributaria. Sentado esto, sin embargo, entiende la representación estatal que el recargo cuestionado podría ser signo de sanción únicamente si el "exceso sancionador" del recargo alcanzara o superara la cifra del 50 por 100, lo que no sucedería en este caso, dado que del recargo del 50 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT, al menos un 13,5 por 100 no puede considerarse sancionador: en efecto, a juicio del Abogado del Estado, al menos un 3 por 100 del recargo tendría una clara función indemnizatoria (el retraso de fue de 103 días y el interés legal del dinero en el momento en el que hubiera debido hacerse el ingreso era del 10 por 100, siendo para las deudas tributarias de un 12 por 100 conforme a la Disposición adicional séptima de la Ley 31/1991); otro 0,5 por 100 tendría una función disuasoria (la parte correspondiente "a tres meses y medio de los dos puntos en que el interés de demora anual para las deudas tributarias era superior al legal del dinero"); y cabe admitir que otro 10 por 100 resulta adscribible a la función disuasoria/estimuladora/coercitiva a la que alude la STC 164/1995. En definitiva, el exceso sancionador sería del 36,5 por 100, con lo que no se alcanzaría el umbral del 50 por 100 que permitiría considerar preponderante el carácter sancionador del recargo. En suma, deduce el Abogado del Estado de la STC 164/1995 que a un recargo tributario -como el cuestionado- de fines o funciones plurales sólo cabe aplicarle las garantías de los arts. 24.2 y 25.1 CE cuando su faceta sancionadora sea evidente y

preponderante, esto es, en los supuestos en los que el "exceso sancionador" del recargo resulte superior al umbral de la sanción. No habiéndose alcanzado dicho umbral en el caso concreto del demandante en vía contencioso-administrativa, no le resultaban aplicables las garantías del art. 24.2 CE.

Con carácter subsidiario a los anteriores razonamientos, mantiene además el Abogado del Estado que el art. 61.2 LGT cuestionado no contradice en su literalidad los arts. 9.3, 24 y 25.1 CE, dado que se limita a prever el recargo y su cuantía, sin excluir de ningún modo la aplicación de las garantías establecidas en los arts. 24.2 y 25.1 CE o, lo que es igual, como razonaba el Voto particular a la STC 164/1995, sin impedir que en su aplicación la Hacienda pública haya de "tener en cuenta las circunstancias concurrentes con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en la resolución motivada que ponga fin al procedimiento sancionador adecuado y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias". Apunta, para finalizar, el Abogado del Estado, una cuestión que califica de pura legalidad ordinaria: si este Tribunal declarara la naturaleza sancionadora de alguno o algunos de los recargos regulados en el art. 61.2 LGT redactado por Ley 18/1991 y, por ende, la necesidad de observar en su imposición las garantías formales y sustantivas de los arts. 24.2 y 25.1 CE, la consecuencia no podría ser otra que la de aplicar a los recargos con naturaleza sancionadora lo prescrito por la Disposición transitoria primera de la Ley 25/1995.

**6. El Fiscal General del Estado** evacuó el trámite conferido mediante escrito registrado de entrada el día 8 de mayo de 1997, en el que interesa que, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 86.1 y 80, ambos de la LOTC, y 372 LEC, se dicte por este Tribunal Sentencia declarando la incompatibilidad del art. 61.2, inciso primero, de la LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, con los arts. 24.1 y 24.2 CE. **Comienza en dicho escrito transcribiendo el citado art. 61.2 LGT y precisando que, a juicio de la Sala cuestionante, dicho precepto encubriría bajo el nomen iuris de recargo una verdadera sanción que, al imponerse de plano, contravendría tanto las garantías del art. 24 CE como los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones**

**administrativas consagrados en el art. 25.1 en relación con el 9.3, ambos de la CE.**

Seguidamente, tras aclarar que el precepto de la LGT aplicable al proceso contencioso-administrativo subyacente que debe resolver la Sala que propone la cuestión es el art. 61.2 LGT en su redacción dada por la Ley 18/1991 (no el originario de 1963, ni el posterior derivado de la reforma operada por la Ley 46/1985, ni, en fin, el vigente desde la Ley 25/1995), recuerda el Fiscal General del Estado que sobre el art. 61.2 LGT redactado por la Ley 46/1985 se plantearon diversas cuestiones de inconstitucionalidad que fueron resueltas por la STC 164/1995, en la que este Tribunal declaró la adecuación de dicho precepto con la Norma Suprema, Sentencia que la Sala proponente de la cuestión conoce y cita, aunque entiende inaplicable al caso de autos. A su juicio, pues, el núcleo del problema que se plantea en la presente cuestión radica precisamente en dilucidar si la doctrina sentada en la STC 164/1995 respecto del art. 61.2 LGT redactado por la Ley 46/1985 es trasladable al mismo precepto reformado por la Ley 18/1991.

Considera seguidamente el Fiscal General del Estado que, como reconoce la propia Sala cuestionante respecto del inciso tercero del art. 61.2 LGT (que establece el recargo único del 100 por 100) y se deduce del tenor del Auto de planteamiento en relación con el inciso segundo del precepto (que prevé el recargo del 10 por 100), ninguno de ellos tienen relevancia en el fallo a dictar, razón por la cual el pronunciamiento de este Tribunal debe contraerse al inciso primero (que establece el recargo del 50 por 100), pues el control de constitucionalidad propio de las cuestiones no es abstracto y desligado del caso particular sino concreto y ceñido a la obligación que tienen los Tribunales de atenerse tanto a la Constitución como a la Ley (STC 17/1981 y ATC 1316/1988).

A continuación comienza el Fiscal General del Estado el análisis del fondo del asunto recordando que, conforme a la STC 164/1995 (FJ 3), el art. 31.1 CE habilita al legislador para proteger el interés de la Hacienda Pública en el pago puntual de las deudas tributarias con medidas cuya finalidad sea no sólo la de resarcir al erario público por el perjuicio que le supone la no disposición

tempestiva de los fondos precisos para atender los gastos públicos, sino también la de salir al paso de una actitud dilatoria en el pago de las deudas tributarias por los contribuyentes. Esta posibilidad, sin embargo, no resolvería, en su opinión, el posible carácter sancionador de la nueva redacción dada al art. 61.2 LGT por la Ley 18/1991. En este sentido, después de transcribir el art. 61.2 LGT redactado por la Ley 46/1985 y el redactado por la Ley 18/1991, y recordar que el recargo del 10 por 100 que establecía el primero de ellos fue declarado conforme a la constitución por la STC 164/1995, destaca el Fiscal General del Estado que la versión ahora cuestionada del precepto ha elevado hasta el 50 por 100 el recargo en los supuestos de retraso superior a tres meses, circunstancia que hace preciso estudiar con detalle los términos en que fue declarada la constitucionalidad del precepto entonces cuestionado. A este respecto, después de transcribir extractos de los FFJJ 2, 4 y 5 de la STC 164/1995, el **Fiscal General del Estado resume la doctrina sentada en los mismos en los siguientes puntos: en primer lugar, la finalidad del recargo es estimular el ingreso que no se ha realizado en plazo antes de que exista requerimiento, pero este favorecimiento del pago no puede ser tan intenso que disuada de hacerlo dentro del plazo; en segundo lugar, el recargo carece de carácter sancionador siempre que su cuantía no alcance ni se aproxime a la de las sanciones; en tercer lugar, la función disuasoria del recargo pasa a ser represiva si alcanza el valor de las sanciones, aunque sean atenuadas. Tras señalar que la aplicación de la doctrina constitucional citada al caso de autos precisa estudiar cuál hubiese sido el importe de la sanción correspondiente en el supuesto de que el ingreso se hubiese realizado como consecuencia del requerimiento de la Administración, el Fiscal General del Estado llega a la conclusión de que, en virtud de la aplicación de los arts. 79 a), 82 e) y 87.1, todos ellos de la LGT, el importe de la sanción correspondiente en el caso planteado hubiera sido probablemente la misma que el recargo impuesto, salvo el interés de demora.** Con estas premisas -subraya-, se establece un sistema poco positivo para la finalidad de la norma de favorecer el pago voluntario, dado que el único beneficio que recibe el contribuyente moroso que ingresa

voluntariamente su deuda es el ahorro del interés de demora, mientras que si elude el pago pierde la atenuante, pero tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba su omisión. Por otro lado, el recargo del 50 por 100 se aproxima claramente al importe de las sanciones atenuadas con lo que, conforme a la doctrina sentada en la STC 164/1995, viene a perder su carácter disuasorio para acercarse al represivo.

**En definitiva, para el Fiscal General del Estado nos encontramos ante una sanción encubierta para cuya imposición no se han tenido en cuenta ni los aspectos subjetivos del retraso (culpabilidad), ni se ha instruido el pertinente expediente sancionador, con la preceptiva audiencia previa del interesado. Las garantías del procedimiento administrativo sancionador pueden, en suma, quedar burladas, por lo que, a su juicio, habría que concluir que el inciso cuestionado del art. 61.2 redactado por la Ley 18/1991 sería contrario al art. 24 CE.** Entiende, sin embargo, el Fiscal General del Estado que la norma cuestionada respeta el art. 25.1 en relación con el 9.3, ambos de la CE, dado que el art. 61.2 LGT posee a todas luces la cobertura de ley formal que dichos preceptos constitucionales exigen para la imposición de una sanción sin que, a estos efectos, tenga relevancia alguna la circunstancia de que tal regulación se encuentre dentro de los capítulos relativos a las sanciones o, como sucede en este caso, en otra parte de la Ley. La inconstitucionalidad del art. 61.2 LGT redactado por la Ley 18/1991, por consiguiente, radicaría únicamente en la quiebra de las garantías del art. 24.2 CE, aplicables, conforme a la doctrina de este Tribunal, al procedimiento administrativo sancionador.

El Fiscal General del Estado tiene en cuenta que, conforme al art. 5.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, sólo cabe cuestionar un precepto legal cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional, lo que, en principio, permitiría dos posibilidades: bien seguir el criterio mantenido por dos Magistrados en el Voto particular a la STC 164/1995, en cuyo caso bastaría que la Sala cuestionante anulase el acto administrativo impugnado, para que se dictase otro previa la tramitación de un expediente

sancionador con todas las garantías, sin necesidad, por tanto, de expulsar del Ordenamiento jurídico el inciso cuestionado; o bien que tal criterio interpretativo no se considere posible, en cuyo caso debería estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad. Pues bien, pese a la presunción de constitucionalidad de las leyes (STC 17/1981), el principio de seguridad y lo artificioso de la primera solución inclinan al Fiscal General del Estado a optar por la segunda de las opciones, con la consiguiente expulsión del inciso primero art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, dado que genera indefensión (art. 24.1 CE) y es contrario a las garantías que establece el art. 24.2 CE.

7. El día 28 de abril de 1997 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 27 de febrero de 1997, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por entender que dicho precepto vulnera los arts. 24 y 25.1, en relación con el 9.3, todos ellos de la CE.

**a)** Dicha cuestión de inconstitucionalidad trae causa del recurso contencioso-administrativo núm. 205/94 planteado por don Matías Tornadijo Pardo contra la Resolución de 16 de noviembre de 1993, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa instada contra el Acuerdo dictado por la Administración de Hacienda de Letamendi y notificado el 24 de mayo de 1993 por el que se desestimaba el recurso de reposición interpuesto por el actor contra la liquidación de un recargo del 50 por 100 de la cuota tributaria del IRPF correspondiente al primer trimestre de 1992 no ingresada en plazo (106.870 pesetas en total). Una vez concluso el procedimiento, la Sala, al amparo del art. 35.2 LOTC, acordó, mediante providencia de 29 de enero de 1997, oír a las partes y al Ministerio Fiscal por plazo de diez días acerca de la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre el citado

art.61.2 LGT, en su redacción dada por la Disposición Adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por su posible contradicción con los arts. 24, 25.1 y 9.3, todos ellos de la Constitución. Dentro del plazo conferido, el recurrente estimó oportuno elevar la correspondiente cuestión, pretensión a la que, por el contrario, se opusieron el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal.

**b)** El Auto de planteamiento de la cuestión es idéntico al elevado con ocasión de la cuestión núm. 662/97, cuyo contenido [apartado 2 de estos antecedentes] resulta pertinente dar aquí por reproducido.

**8.** Mediante providencia de 15 de julio de 1997, la Sección Primera acordó admitir a trámite la cuestión registrada con el núm. 1740/97, así como dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, las partes mencionadas pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen pertinentes.

**9.** El Abogado del Estado, en virtud de escrito registrado de entrada el 29 de julio de 1997, vierte sus alegaciones en el procedimiento de la cuestión núm. 1740/97. En dicho escrito, amén de poner de manifiesto que en dicha cuestión se plantea la constitucionalidad del art. 61.2 LGT por los mismos motivos que en las cuestiones de inconstitucionalidad registradas con los núms. 662/97 y 1758/97, en las que la Abogacía del Estado formuló alegaciones, razón por la cual interesa que se den aquéllas por reproducidas en el presente procedimiento, solicita la acumulación de la cuestión núm. 1740/97 con los procedimientos anteriormente aludidos. Procede, pues, remitirse en este momento a lo expuesto en el apartado 4 de estos antecedentes.

Mediante escrito registrado de entrada el 12 de septiembre de 1997 el Presidente del Congreso de los Diputados comunica que, aun cuando la Cámara no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de aquélla que pueda precisar.

Asimismo, en escrito presentado el 15 de septiembre de 1997, el Presidente del Senado traslada el acuerdo de la Mesa por el que se ruega se tenga por personada a la Cámara y ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

**10.** El escrito del Fiscal General del Estado tuvo entrada en este Tribunal el día 18 de septiembre de 1997. En la medida de que, amén de solicitar la acumulación la presente cuestión con las registradas bajo los núms. 662/97, 1757/97 y 1781/97, aquél es mera reproducción del formulado a propósito de la núm. 662/97, bastará con remitirse en este momento a lo expuesto en el apartado 5 de estos Antecedentes.

**11.** El día 29 de abril de 1997 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 10 de marzo de 1997, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por entender que dicho precepto vulnera los arts. 24 y 25.1, en relación con el 9.3, todos ellos de la CE.

**a)** Dicha cuestión de inconstitucionalidad trae causa del recurso contencioso-administrativo núm. 44/94 planteado por la entidad Líneas Regulares, S.L., contra las resoluciones de 16 de noviembre de 1993 y 21 de septiembre de 1993, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas instadas contra sendas liquidaciones, dictadas por la Administración de Hacienda de Eixample-Cerdá, de un recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria como consecuencia del retraso en la presentación e ingreso de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a las retenciones a cuenta del IRPF del cuarto trimestre del ejercicio 1990 (342.904 pesetas) y del segundo trimestre del ejercicio 1991 (1.756.064 pesetas). Una vez concluido el procedimiento, la Sala,

al amparo del art. 35.2 LOTC, acordó, mediante providencia de 19 de febrero de 1997, oír a las partes y al Ministerio Fiscal por plazo de diez días acerca de la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre el citado art.61.2 LGT, en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por su posible contradicción con los arts. 24, 25.1 y 9.3, todos ellos de la Constitución. Dentro del plazo conferido, el recurrente estimó oportuno elevar la correspondiente cuestión, pretensión a la que, por el contrario, se opusieron el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal.

**b)** El Auto de planteamiento de la cuestión es idéntico al elevado con ocasión de la cuestión núm. 662/97, cuyo contenido [apartado 2 de estos antecedentes] resulta pertinente dar aquí por reproducido.

**12.** Mediante providencia de 15 de julio de 1997, la Sección Cuarta acordó admitir a trámite la cuestión registrada con el núm. 1757/97, así como dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, las partes mencionadas pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen pertinentes.

**13.** El Abogado del Estado, en virtud de escrito registrado de entrada el día 29 de julio de 1997, vierte sus alegaciones en el procedimiento de la cuestión núm. 1757/97. En dicho escrito, además de poner de manifiesto que en dicha cuestión se plantea la constitucionalidad del art. 61.2 LGT por los mismos motivos que en las cuestiones de inconstitucionalidad registradas con los núms. 662/97 y 1758/97, en las que la Abogacía del Estado formuló alegaciones, razón por la cual interesa que se den aquéllas por reproducidas en el presente procedimiento, solicita la acumulación de la cuestión núm. 1757/97 con los procedimientos anteriormente aludidos. Procede, pues, remitirse en este momento a lo expuesto en el apartado 5 de estos antecedentes.

**14.** Mediante escrito registrado de entrada el 12 de septiembre de 1997 el Presidente del Congreso de los Diputados comunica que, aun cuando la Cámara no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de aquella que pueda precisar. Asimismo, en escrito presentado el 15 de septiembre de 1997, el Presidente del Senado traslada el acuerdo de la Mesa por el que se ruega se tenga por personada a la Cámara y ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

**15.** El escrito del Fiscal General del Estado tuvo entrada en este Tribunal el día 18 de septiembre de 1997. En la medida de que, amén de solicitar la acumulación la presente cuestión con las registradas bajo los núms. 662/97, 1740/97 y 1781/97, aquél es mera reproducción del formulado a propósito de la núm. 662/97, bastará con remitirse en este momento a lo expuesto en el apartado 6 de estos antecedentes.

**16.** El día 29 de abril de 1997 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 10 de marzo de 1997, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Disposición adicional 14 .2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por entender que dicho precepto vulnera los arts. 24 y 25.1, en relación con el 9.3, todos ellos de la CE.

**a)** Dicha cuestión de inconstitucionalidad trae causa del recurso contencioso-administrativo núm. 138/94 planteado por la entidad Fuerzas Eléctricas de Cataluña, S.A., contra la Resolución de 8 de octubre de 1993 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa instada contra la liquidación, dictada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (Delegación de Barcelona, Oficina Nacional de Inspección), de un recargo del 50 por 100 de la deuda

tributaria como consecuencia del retraso en la presentación e ingreso de la declaración-liquidación correspondiente al concepto retenciones e ingresos a cuenta de grandes empresas, período diciembre 1991 (un total de 2.558.224 pesetas). Una vez concluido el procedimiento, la Sala, al amparo del art. 35.2 LOTC, acordó, mediante providencia de 12 de febrero de 1997, oír a las partes y al Ministerio Fiscal por plazo de diez días acerca de la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre el citado art.61.2 LGT, en su redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, por su posible contradicción con los arts. 24, 25.1 y 9.3, todos ellos de la Constitución. Dentro del plazo conferido, el recurrente estimó oportuno elevar la correspondiente cuestión, pretensión a la que, por el contrario, se opusieron el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal.

**b)** El Auto de planteamiento de la cuestión es idéntico al elevado con ocasión de la cuestión núm. 662/97, cuyo contenido (apartado 2 de estos antecedentes) resulta pertinente dar aquí por reproducido.

**17.** Mediante providencia de 15 de julio de 1997, la Sección Cuarta acordó admitir a trámite la cuestión registrada con el núm. 1758/97, así como dar traslado de las actuaciones recibidas, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el improrrogable plazo de quince días, las partes mencionadas pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimasen pertinentes.

**18.** El Abogado del Estado, en virtud de escrito registrado de entrada el 29 de julio de 1997, formuló sus alegaciones en el procedimiento de la cuestión núm. 1758/97. En dicho escrito, además de dar por reproducidas las alegaciones que presentara en relación a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 662/97, examina detenidamente los argumentos en los que la Sala proponente de la cuestión fundamenta la naturaleza sancionadora del 50 por 100 de la deuda tributaria al que el art. 61.2 LGT denomina "recargo": en primer lugar, la

circunstancia de que su magnitud coincide con la de la sanción en su grado mínimo por infracción grave; en segundo lugar, las diferencias existentes entre ese que sería un "falso recargo" y los recargos previstos en el art. 58 LGT.

A este respecto, advierte **el Abogado del Estado que la "naturaleza jurídica" es una forma de clasificación de las instituciones que tiene cierta utilidad sistemática para caracterizar figuras dotadas de cierta estabilidad, cualidad ésta -la estabilidad- de la que no gozarían los recargos por demora, dado que el precepto que los regula en la LGT ha sido objeto de diversas redacciones en poco tiempo, siempre con la misma finalidad: agravar las consecuencias de la morosidad fiscal mediante una fórmula sencilla y de aplicación poco costosa.** Ahora bien, a su juicio, que la morosidad tuviera consecuencias sancionadoras en la redacción primitiva de la LGT o que el recargo actual sea difícilmente encajable entre los recargos que, conforme al art. 58 LGT, forman parte de la deuda tributaria, no debe llevar a la apresurada conclusión de su carácter sancionador. Y es que -afirma- no existe inconveniente alguno en que el legislador se separe de su propia clasificación teórica y diseñe un nuevo tipo de recargo no reconducible en las categorías anteriormente configuradas; en tales casos, en efecto, la legislación habrá experimentado una modificación que, aunque padeciera defectos o imperfecciones de orden sistemático, no podría tacharse de inconstitucional sin estar cuestionando al mismo tiempo la posibilidad misma de un efecto derogatorio.

Pone de manifiesto seguidamente el Abogado del Estado que la STC 164/1995 ha rechazado la actitud simplista o reduccionista que prefigure los fines del legislador como alternativas absolutas y excluyentes. A su juicio, el legislador pretende conseguir la pronta y efectiva solución de sus créditos tributarios, finalidad para la que dispone de distintas técnicas en la elección de las cuales goza de una amplia libertad. En el fundamento segundo del Auto de planteamiento se rechaza que la naturaleza de las instituciones quede vinculada al nomen iuris impuesto por el legislador, trasladando de este modo a los textos legales la vieja regla según la cual en los contratos prevalece su

verdadera naturaleza sobre la terminología empleada por las partes. Esta exportación de una regla calificadora de los contratos, empero, para el Abogado del Estado, ofrece no pocas dificultades, porque el legislador dispone de una libertad de configuración originaria de las instituciones que le permite ofrecer calificaciones autónomas que no se correspondan con el sentido usual o sistemático con que son conocidas y aplicadas en el resto del Ordenamiento jurídico. En materia tributaria -señala la representación estatal- son frecuentes las "calificaciones jurídicas" discordantes con las contenidas en la ordenación sustantiva que, sin embargo, no permiten descalificar la norma fiscal apelando sin más a la "naturaleza sustancial" de la institución. La inconstitucionalidad, a su juicio, ha de utilizar otra medida diferente a la pura estimación de la naturaleza jurídica. El Auto de planteamiento fundamenta la objeción de inconstitucionalidad en una estimación económica que toma en cuenta un doble juicio comparativo: de un lado, el recargo del 50 por 100 excede del perjuicio experimentado por la Administración a causa de la morosidad del obligado tributario; de otro, al coincidir con el porcentaje mínimo aplicable a las sanciones graves permite su asimilación a éstas. De este modo, de acuerdo con el Auto, la caracterización como sanción del recargo encuentra una doble justificación que no existiría si éste tuviera una magnitud más reducida que permitiera referirlo a la idea de compensación de un perjuicio. Esta estimación, sin embargo, a juicio del Abogado del Estado, descansa en la perspectiva de las relaciones jurídico privadas y no en las exigencias y necesidades de la Hacienda Pública.

A este respecto, pone de manifiesto el Abogado del Estado que el coste derivado de los impagos en una compañía de suministro de energía, como la recurrente en vía contenciosa, es mínimo, dado que cuenta siempre con el más enérgico medio de estímulo para el pago puntual de los recibos pasados al cobro: la interrupción de un bien de primera necesidad como es el suministro de energía. Así pues, las demoras serán pequeñas y los impagos muy reducidos, y no precisará articular un equipo de letrados y gestores para el cobro de los pequeños perjuicios que pudiera padecer como consecuencia de la suspensión del suministro. Cualquier otro acreedor particular carente de ese

medio excepcional -apunta la representación estatal-, ante el impago de una deuda podría telefonar al deudor para interesarse por el cobro, de manera que si éste atiende el pago, el acreedor habrá experimentado un daño mínimo (el gasto de una llamada telefónica y algunos días de intereses de demora) que sería exagerado pretender compensar con un 10 por 100 de recargo de la deuda. Ahora bien, ese mismo acreedor podría reclamar en juicio el pago de la deuda obteniendo el interés del dinero y el pago de las costas que podrían alcanzar una cifra muy por encima del 50 por 100 de la deuda; incluso si la falta de pago hubiese producido perjuicios de mayor magnitud el deudor podría verse abocado a una indemnización cuantitativamente desproporcionada al importe de la deuda. El Estado, sin embargo -afirma el Abogado del Estado-, no puede hacer ninguna de estas cosas: no puede llamar por teléfono al deudor, seguir un complejo procedimiento judicial o administrativo o suspender a un ciudadano moroso en el disfrute de sus servicios y prestaciones; y además, ha de disponer de un gigantesco aparato investigador y correctivo para conseguir el pago de sus deudas. En definitiva, el Estado, para el cobro de las deudas tributarias no cuenta, como la compañía recurrente en el proceso a quo, con un mecanismo simple, barato y eficaz, sino que, debiendo partir de la hipótesis de que los ciudadanos no realizarán el pago espontáneo y puntual de las deudas, ha de arbitrar un aparato tan complejo como el que deriva de la propia magnitud de su actividad tributaria. De lo anterior se infiere, a juicio del Abogado del Estado, que no es posible concluir sin más que el recargo del 50 por 100 es una sanción porque, aunque el deudor podría salir perdiendo en comparación con un retraso en sus obligaciones privadas, el Estado no se enriquece de manera correlativa, dado que el montante de los gastos soportados por la disposición de todo su aparato fiscalizador y correctivo superará con mucho el producto de los ingresos obtenidos por la aplicación de recargos y sanciones.

**A juicio del Abogado del Estado resulta inadecuado suponer, como hace la Sala proponente de la cuestión, que la diferencia entre la sanción y la compensación de perjuicios se cifra en las magnitudes individuales que tenga el recargo, de manera que, si éste -en este caso el del 50 por 100- es**

**superior a los intereses de demora -en los que se concreta el perjuicio del acreedor-, la diferencia tiene un signo sancionador porque rebasa lo que estrictamente se conceptúa como equivalente económico del perjuicio. Tal razonamiento -señala- resulta simplista, porque no cuenta más que con la perspectiva del ciudadano moroso que, efectivamente, puede salir perdiendo con un pago tardío, pero no con el sujeto activo del tributo, que no tiene por qué haberse enriquecido de manera correlativa. Para el Abogado del Estado, para saber si éste se ha lucrado o no habría que hacer otros cálculos, concretamente, calculando lo que el Estado gasta -costes de personal, de material y financieros- en el conjunto de actividades de toda índole causadas por los incumplimientos tributarios.**

Destaca el Abogado del Estado que, conforme a la STC 164/1995, el rasgo más sobresaliente en el campo de la actividad financiera pública es el aspecto masivo de los conflictos -es decir, no es singular, sino todo lo contrario, el caso del contribuyente que por retrasarse en el pago provoca la intervención de la Administración financiera-, razón por la cual el sujeto activo tiende a simplificar el procedimiento mediante mecanismos que procuran evitar que al daño del retraso se le agregue el gasto de una gestión individualizada que aumentaría el ya de por sí enorme costo de la acción recaudatoria. De este modo, el Abogado del Estado considera legítimo establecer un tipo concreto de ingreso público conectado a esa especie de gasto. Sería una opción legítima del poder público -señala- dejar de considerar, o considerar sólo en parte, ese gasto como de consumo indivisible y hacer pesar su importe sobre los diversos tipos infractores que lo originan. Tan posible es esta caracterización del recargo como tasa o como exacción autónoma similar, como asignarle la naturaleza de sanción. A este respecto, si atendemos -afirma- a los gastos que soporta la Hacienda para prevenir y reprimir las conductas incumplidoras, no existe diferencia entre concentrar el importe del gasto experimentado por el Estado por causa del incumplimiento de sus deberes entre los incumplidores que la que podría justificar el pago de una autopista por los usuarios.

Seguidamente, el Abogado del Estado analiza la cuestión desde la perspectiva del deudor. Aunque el legislador -afirma- debe fijar una fecha en la que debe hacerse el pago, puede prever "alternativas" a esa precisa dimensión temporal. Así, en ocasiones, como sucedía en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la liquidación y pago anticipado del gravamen ha comportado una bonificación del mismo; en la misma línea, en otros países ha funcionado la llamada "deuda pública fiscal anticipada", que permite compensar con un nominal de amortización superior al de compra, determinadas obligaciones fiscales. En todos estos casos para el Estado rige un criterio de compensación económicamente puro, de manera que lo mismo le da emitir deuda que luego podrá ser amortizada con el producto de la recaudación de los impuestos, que rebajar los impuestos si se pagan anticipadamente. Por su parte, el deudor de la Hacienda adoptará un criterio puramente económico, en función de sus excedentes de tesorería, etc. Del mismo modo, en teoría, el Estado podría también consentir un retraso en la percepción de sus ingresos a cambio de una compensación suficiente de intereses, y al particular podría interesarle una demora en el pago ante, por ejemplo, una situación de deficiente tesorería o la perspectiva de una inmediata operación de alta rentabilidad. Sin embargo, a juicio del Abogado del Estado, esta segunda posibilidad no es comparable desde un punto de vista cualitativo con la inversa de los pagos anticipados, porque el Estado no es un banquero que tenga como finalidad lucrarse en la intermediación financiera, sino que es una institución que, en tanto que debe hacer frente a una larguísima serie de prestaciones inaplazables en el tiempo, está llamada a soportar cuantiosísimos gastos por la disposición permanente de mecanismos de reacción coactiva. En cambio, para los particulares el pago tardío sigue siendo una alternativa susceptible de ser considerada desde una perspectiva estrictamente económica: no sólo pueden existir razones circunstanciales, como un defecto de medios de tesorería u otros gastos o inversiones, que hagan atractiva la demora o incluso el impago, sino que, además, puede hacer cálculos con imponderables -como que la Administración extravíe su recibo o el listado donde aparece, o que no llegue a descubrir la relación de crédito- que podrían hacerle ganar la prescripción. En fin, de alguna

manera -afirma el Abogado del Estado-, en la conducta del ciudadano que incumple sus deberes hay un elemento lúdico que, en pura estimación económica, habría que computar valorando su onerosidad en el porcentaje de riesgo representado en la probabilidad de que el tributo no llegue a pagarse.

Ante esta situación -señala la representación estatal- el Estado, en los supuestos de incumplimiento del deber de pago, ha establecido como primera medida una sanción que, en los supuestos de infracción grave consistente en el impago de las cantidades retenidas (art. 79 LGT), oscila entre el medio y el triple de la deuda, sin contar con los intereses (art. 87 LGT). En este caso, la Ley pretende la depuración individualizada de las responsabilidades concretas de cada caso mediante la técnica sancionadora; sanciones que cumplen aquí una función punitiva e intimidatoria, pero no compensatoria, dado que sólo existe el interés en que se pague puntualmente, no en percibir recargos por cobros extemporáneos. **Aunque la dureza de las sanciones pudiera sugerir otra cosa, según el Abogado del Estado, la actividad represiva nunca le es "rentable" al Estado, dado que el gasto en prevenir y corregir las infracciones tributarias resulta infinitamente mayor que el producto de las multas. Esta es, precisamente la razón por la que se articulan fórmulas como los recargos cuestionados que, conforme a la STC 164/1995, desempeñan una "función similar a la cláusula penal". Cláusula penal que en el Derecho privado no es una sanción sino que refleja una alternativa libre -y, por tanto, lícita- a un deber determinado, de manera que, en expresión del art. 1153 del Código Civil (en adelante, CC) consiste en la facultad de eximirse de la obligación principal pagando la pena. "Pena" que -subraya- no debe entenderse en el sentido de sanción, dado que el deudor es libre de cumplir la obligación o de pagar la pena: es un deber alternativo en el sentido del art. 1131 CC. Pues bien, entiende el Abogado del Estado que en el Derecho público no hay razones para negar que se establezcan cláusulas penales de idéntica significación: además del ejemplo del art. 96 de la Ley de Contratos que contiene la STC 164/1995, el Abogado del Estado recuerda que, en el proceso penal, si el acusado se conforma con la pena pedida el Tribunal debe dictar sentencia salvo en**

**casos muy especiales (arts. 694 y 793 LEC)**. En este último caso -señala- se elimina el juicio mismo llamado a depurar la responsabilidad del acusado, y no se entiende que la convergencia de voluntades sobre ella lesione ningún derecho constitucional. La Ley entiende que la libertad de decisión que tiene el acusado entre instar la continuación del juicio o conformarse con la pena está por encima de las garantías que rodean al juicio.

En opinión del Abogado del Estado, en esta misma línea hay que inscribir las normas que estimulan el cumplimiento espontáneo aunque tardío de los deberes fiscales con la imposición de recargos o sanciones menores a las que procedería aplicar sin tales regularizaciones, supuestos en los que -afirma- campea también un principio de libertad: el contribuyente, en efecto, puede, bien regularizar, bien discutir el impuesto, las sanciones, etc. También en el pago de las deudas tributarias fuera de plazo el mecanismo es alternativo. En estos casos, el deudor comete una conducta sancionable, pero la ley, al objeto de facilitar el cumplimiento de las normas, permite que ingrese tardíamente con un recargo. Esta es, sin embargo, una facultad y un derecho de libre ejercicio del deudor, que puede optar si lo desea por esperar a que la Hacienda Pública se dirija contra él, o incluso provocar la intervención de aquélla y someterse al juicio de la Administración y eventualmente de los Tribunales para una depuración de su responsabilidad.

Ahora bien, para el **Abogado del Estado, que el deudor tenga una alternativa normalmente menos onerosa que la de la sanción y que, al mismo tiempo, evita a la Administración el coste de las actuaciones inspectoras y sancionadoras, no es algo cuestionable desde un punto de vista constitucional. A su juicio, es esta "función de alternativa" del recargo la que precisamente habría olvidado la Sala proponente de la cuestión, que sólo se habría fijado en la analogía de los presupuestos que dan lugar al recargo y la sanción (el retraso). La pregunta acerca de si tal recargo es también una sanción -afirma- sólo estará bien formulada en un plano puramente económico si los términos que se comparan son verdaderamente las alternativas. Si se contrastan el recargo con el interés**

**de demora o con otros recargos legales, la comparación se limitará a un juicio de magnitudes económicas que sugerirá fácilmente la idea de un exceso y de una sanción.** Si, en cambio, se compara el recargo con la sanción misma, desde un punto de vista económico parecerá más leve el peso del recargo, o al menos se lo parecerá al deudor que se haya acogido al mismo. Para el Abogado del Estado, sin embargo, lo que desde un punto de vista jurídico habría que preguntarse es si una cuestión de naturaleza jurídica debería cambiar la aplicación de una norma concreta cuando esta norma es a la que se ha acogido el deudor. En su opinión, parece contradictoria la conducta de quien eludiendo una sanción y acogiéndose a su alternativa (el recargo), afirma luego que ésta es también una sanción y, pese a haberla escogido libremente, postula la eliminación de sus efectos.

Para el Abogado del Estado, puede incluso sostenerse que desde un punto de vista jurídico el deudor tiene tres opciones: pagar a tiempo, pagar a destiempo más dinero, o, en fin, una opción algo más cara, pagar una vez se le haya requerido, en cuyo caso entrará en juego el procedimiento sancionador con todas sus garantías. Lo que, a su juicio, no resulta lógico, es que los deudores tengan derecho constitucional a que la opción más barata disponga de las garantías de la cara, o que la alternativa sancionadora sea también más barata. En fin, entiende el Abogado del Estado que quien hace un ingreso en aplicación del art. 61.2 LGT, hace uso de un derecho propio de ajustar el tiempo de pago a sus conveniencias; realiza, efectivamente, una actividad lícita que resulta más onerosa que si el pago se hubiera efectuado en tiempo, pero que, a diferencia de las infracciones tributarias, no puede dar lugar a sanciones complementarias como la pérdida temporal del derecho a obtener subvenciones, crédito oficial, beneficios o incentivos fiscales, la prohibición de contratación con Entes públicos, o situaciones pasivas como la reiteración que permitiría agravar la responsabilidad en otras infracciones (arts. 82 y 87 LGT).

En definitiva, para el **Abogado del Estado el recargo del art. 61.2 LGT tiene una naturaleza singular: además de asumir una finalidad esencialmente disuasoria de los retrasos y una función compensatoria (aunque no llegue**

**a compensar el gasto que el Estado soporta por causa de estas mismas conductas), sustituye a la sanción que sería aplicable de no realizar el ingreso espontáneamente. No es, sin embargo, una sanción en sentido jurídico, salvo que se admita el absurdo de la existencia de sanciones por actos lícitos y espontáneos o la figura anómala e inexplicable de la "autosanción".** Para el Abogado del Estado, la propuesta que hace el Auto de planteamiento (fundamento segundo) de que en los supuestos de ingreso espontáneo se instruya un expediente sancionador, excluyendo la "aplicación automática" del recargo, carece de sentido, dado que dicho expediente sólo podría tener por objeto comprobar la fecha de ingreso que el sujeto ya conoce por efecto de un acto propio. El Auto -señala- no podrá explicar por qué el recargo del art. 61.3 LGT tiene carácter sancionador y no la providencia de apremio.

En fin, a juicio del Abogado del Estado, no sólo el recargo no tiene carácter sancionador, sino que tampoco tendría ningún beneficio o utilidad visibles su configuración práctica como tal: no lo tendría para el contribuyente, que si paga tardíamente con recargo es porque ha valorado más útil esta alternativa que la de provocar una actuación de la Administración y presentar, de este modo, sin límite alguno, alegaciones y justificaciones probatorias respecto de la inimputabilidad del retraso; tampoco para la Administración, a la que se le cargaría con expedientes innecesarios cuando existe una alternativa simple en la que está implícita la propia conformidad del contribuyente, simplicidad y menor onerosidad de la opción que, para el Abogado del Estado, sería la mejor prueba de que el recargo cuestionado no representa una auténtica sanción.

Por todo lo expuesto, el Abogado del Estado concluye su escrito suplicando se dicte Sentencia desestimatoria de la cuestión; solicita, además, mediante otrosí, la acumulación de la presente cuestión núm. 1758/97 a las registradas con los núms. 662/97, 1740/97 y 1997, por cuestionarse el mismo precepto por idénticas razones.

**19.** Mediante escrito registrado de entrada el 12 de septiembre de 1997 el Presidente del Congreso de los Diputados comunica que, aun cuando la Cámara no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de aquella que pueda precisar. Asimismo, en escrito presentado el 15 de septiembre de 1997, el Presidente del Senado traslada el acuerdo de la Mesa por el que se ruega se tenga por personada a la Cámara y ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

**20.** El escrito del Fiscal General del Estado tuvo entrada en este Tribunal el día 18 de septiembre de 1997. En la medida de que, amén de solicitar la acumulación de la presente cuestión con las registradas bajo los núms. 662/97, 1740/97 y 1757/97, aquél es mera reproducción del formulado a propósito de la núm. 662/97, bastará con remitirse en este momento a lo expuesto en el apartado 6 de estos Antecedentes.

**21.** Por Auto de 14 de octubre de 1997, este Tribunal acordó acumular las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 1740/97, 1757/97 y 1758/97 a la registrada con el núm. 662/97.

**22.** Por providencia de fecha 14 de noviembre de 2000, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 16 del mismo mes y año.

## **II. FUNDAMENTOS JURIDICOS**

**1.** Las presentes cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, promovidas por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, se plantean en relación con el art. 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la presunta vulneración de los arts. 24 y 25.1, en relación con el 9.3, todos ellos de la CE.

El citado precepto legal, hoy derogado, rezaba, literalmente, así:

"Los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso.

Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas sin solicitar expresamente el aplazamiento o el fraccionamiento del pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100".

Antes de proceder al examen del citado art. 61.2 LGT hay que advertir que durante el curso de este procedimiento ha sido objeto de una profunda modificación por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, de manera que resulta preciso pronunciarse acerca de los efectos que el cambio sobrevenido haya podido tener sobre las cuestiones. Y en este sentido debe recordarse que, conforme a reiterada doctrina constitucional -que resume la STC 233/1999, de 16 de diciembre, en su FJ 3-, "no cabe dar una respuesta unívoca y general a la cuestión relativa a los efectos de la modificación, derogación o pérdida de vigencia de una disposición legal, ulterior a su impugnación, sobre la eventual desaparición del objeto de los diversos procesos constitucionales, la cual ha de venir determinada 'en función de la incidencia real de la modificación o derogación, no de criterios abstractos' (STC 111/1983, FJ 2; STC 199/1987, FJ 3; STC 385/1993, FJ 2; STC 196/1997, FJ 2)". A tal respecto, este Tribunal ha señalado que en las cuestiones de inconstitucionalidad "los efectos extintivos sobre el objeto del proceso como consecuencia de la derogación o modificación de la norma cuestionada vienen determinados por el hecho de que, tras esa derogación o modificación, resulte o no aplicable en el proceso a quo y de su validez

dependa la decisión a adoptar en el mismo (STC 111/1983, FJ 2; STC 199/1987, FJ 3; STC 168/1993, FJ 7; STC 385/1993, FJ 2)".

Pues bien, a la luz de la citada jurisprudencia hay que concluir que el presente proceso no ha perdido su objeto dado que el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, aun después del cambio normativo que se ha producido en la materia, resulta aplicable en los procesos contencioso-administrativos en cuyo seno se han suscitado las cuestiones de inconstitucionalidad. La entrada en vigor de la citada Ley 25/1995, en efecto, no supuso la exclusión de toda aplicabilidad del precepto cuestionado, ya que aunque la Disposición transitoria segunda de dicha Ley disponía la aplicación del nuevo régimen de recargos a los supuestos de declaraciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995, de los autos se deduce claramente que en los procesos que han dado lugar al planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad se impugnaban liquidaciones de recargos -firmes en vía administrativa- dictadas por la Administración tributaria, bien en 1992, bien a comienzos de 1993, razón por la cual la citada Disposición adicional no resultaba aplicable.

En otro orden de cosas, es preciso también advertir con carácter previo a la resolución del fondo de las cuestiones que, como ponen de manifiesto tanto la Sala en los Autos de planteamiento, como el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal en sus escritos de alegaciones, nuestro pronunciamiento, en virtud del art. 35.1 LOTC, debe contraerse al primer inciso del párrafo primero del art. 61.2 LGT cuestionado, dado que, de todos los recargos previstos en el citado precepto -del 10, 50 y 100 por 100 de la deuda tributaria-, sólo el del 50 por 100 ha sido aplicado a los actores en los procesos contencioso-administrativos que han dado lugar al planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad.

**2.** Hechas las anteriores precisiones conviene señalar que, como se ha expuesto detenidamente en los antecedentes, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fundamento

en nuestra STC 164/1995, de 13 de noviembre, considera que el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria establecido en el art. 61.2 LGT vulnera los arts. 24, 25 y 9.3, todos ellos de la CE, dado que, pese a que por su cuantía se trata de una auténtica sanción administrativa, ni está prevista como tal en la Ley, ni se ha aplicado a los actores en los procesos a quo con las garantías que les asisten en materia sancionadora. También el Fiscal General del Estado entiende que el recargo cuestionado constituye una "sanción encubierta" dado que, además de que, a diferencia del recargo enjuiciado en la citada STC 164/1995, no favorece el pago espontáneo por el contribuyente moroso, se aproxima al importe de las sanciones atenuadas; en su opinión, sin embargo, dicho recargo, contradiciendo el art. 24.2 CE al haberse impuesto en todo caso sin instruir el inexcusable expediente sancionador, no vulneraría los arts. 9.3 y 25.1 CE, en tanto que el art. 61.2 LGT posee la cobertura de ley formal que dichos preceptos constitucionales exigen para la imposición de una sanción. Distinto es el juicio que el precepto cuestionado merece al Abogado del Estado, para quien el recargo del 50 por 100 ni cumple la función represiva propia de las sanciones, ni puede decirse con rigor que alcance la cuantía de la sanción mínima establecida para las infracciones tributarias en la LGT, por lo que no le resultan aplicables los arts. 24.2 y 25.1 CE; a su juicio, la decisión de este Tribunal debería ser igualmente desestimatoria aunque llegáramos a la conclusión del carácter materialmente sancionador del recargo, dado que el art. 61.2 LGT se limita a prever el recargo y su cuantía, sin excluir la aplicación de las garantías establecidas en los preceptos constitucionales citados.

3. Centrada así la cuestión, ha de recordarse que en distintas ocasiones hemos advertido de la improcedencia de extender indebidamente la idea de sanción con la finalidad de obtener la aplicación de las garantías constitucionalmente propias de este campo a medidas que no responden al ejercicio del ius puniendi del Estado o no tienen una verdadera naturaleza de castigos (entre otras, SSTC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2; 164/1995, de 8 de noviembre, FJ 4; ATC 323/1996, de 11 de noviembre, FJ 3). De manera que la primera cuestión que debemos abordar es si, como se denuncia en los Autos de planteamiento de las cuestiones, el recargo del 50 por 100 tiene carácter

sancionador, dado que únicamente en este caso le resultarán de aplicación las garantías materiales y procesales recogidas en los arts. 24 y 25 CE y, en consecuencia, procederá examinar si la norma ahora impugnada respeta las referidas garantías.

Pues bien, para efectuar la indagación a que acabamos de referirnos es preciso partir de la doctrina que, también respecto de un recargo por ingresos extemporáneos sin previo requerimiento de la Administración, aunque en cuantía del 10 por 100, sentamos en la tantas veces citada STC 164/1995 -más tarde recogida en los AATC 57/1998, de 3 de marzo, y 237/1998, de 10 de noviembre-, pronunciamiento alrededor del cual giran, tanto la argumentación de la Sala que plantea las cuestiones cuanto las alegaciones del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal.

A este respecto, tal y como hicimos en la citada STC 164/1995, hay que dejar constancia antes que nada, con el Abogado del Estado, de la clara voluntad del legislador de excluir el recargo que contemplamos del ámbito de las sanciones. En efecto, el legislador, no sólo no califica formalmente a dicho recargo como sanción, ni prevé expresamente para su imposición el procedimiento sancionador que recogen los arts. 77 y ss. LGT y su norma de desarrollo (en la actualidad, el Real Decreto 1930/1998), sino que, cuando el art. 61.2 LGT señala que los "ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo" darán lugar al recargo único del 50 por 100, establece expresamente en estos casos la "exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles", con lo que claramente está descartando en estos casos la aplicación del ius puniendi del Estado.

Por otro lado, sin embargo, como también hicimos constar en la STC 164/1995, es evidente que "algunos rasgos externos del recargo le confieren cierta imagen sancionadora". En efecto, es claro, en primer lugar, que el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61.2 LGT se aplica a quienes han realizado una conducta en principio tipificada como ilícito tributario en el ordenamiento

positivo, concretamente, en el art. 79 a) LGT, en virtud del cual, constituye infracción grave dejar de ingresar dentro de los plazos reglamentariamente señalados la totalidad o parte de la deuda tributaria. Es decir, tal y como sucede con las sanciones (SSTC 119/1991, de 3 de junio, FJ 3; y 61/1990, de 29 de marzo, FJ 5) el recargo cuestionado se aplica como consecuencia de una infracción de la Ley y, precisamente, a la persona que aparece como responsable de la misma. En segundo lugar, también resulta palmario que la medida que enjuiciamos, en tanto que consiste en la imposición del pago de una cantidad -un 50 por 100 de la deuda tributaria dejada de ingresar en plazo-, incide negativamente sobre el patrimonio de los obligados a satisfacerlas, esto es, queda claro que, del mismo modo que las sanciones, dicha medida se traduce en la restricción de un derecho. En tercer lugar, el hecho de que la cuantía del recargo se atempere al comportamiento ilícito (se gradúa, en efecto, en función de la cantidad dejada de ingresar en plazo y del tiempo de morosidad), constituye también un rasgo propio de las sanciones. En fin, puede reforzar la imagen sancionadora del recargo la circunstancia de que la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su art. 4.3, haya señalado que las normas que regulan el régimen de infracciones y sanciones tributarias, "así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado".

Sentado lo anterior, debe recordarse que, como hemos dicho en otras ocasiones, ni el nomen iuris empleado por la Administración o asignado por la Ley, ni la clara voluntad del legislador de excluir una medida del ámbito sancionador, constituyen un dato decisivo a la hora de precisar si los arts. 24.2 y 25.1 CE resultan aplicables (SSTC 164/1995, FJ 4; y 239/1988, FJ 3). Y que -por más que resulte significativa-, tampoco basta por sí sola a estos efectos la circunstancia de que la medida de que se trata -en este caso, el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria- se imponga como consecuencia de un incumplimiento previo de las obligaciones derivadas de la relación jurídica existente entre el ciudadano y la Administración, o que la reacción del Estado ante dicho incumplimiento consista en un acto restrictivo de derechos (STC

239/1988, FJ 2; ATC 323/1996, FJ 3). Precisamente esta es la razón de que en la STC 164/1995 negáramos el sentido sancionador del recargo del 10 por 100, pese a que lo identificamos como "la respuesta a una conducta en principio tipificada como ilícito tributario y que consiste en una especie de multa o penalización económica" (FJ 4).

Y es que, como hemos venido manteniendo, el carácter sancionador de un acto de las características del que enjuicamos depende, además, de la función que a través de la imposición de la medida restrictiva en la que el acto consiste pretende conseguirse (SSTC 239/1988, FJ 3; 164/1995, FJ 4; ATC 323/1996, FJ 2); en concreto, si halláramos en el instituto de referencia la presencia de la "finalidad represiva, retributiva o de castigo" que hemos venido destacando como específica de las sanciones (SSTC 239/1988, FJ 2; 164/1995, FJ 4), habrá que concluir que el recargo tiene sentido sancionador; si, por el contrario, la medida desfavorable careciese de tal función represiva no estaríamos en el ámbito punitivo y, por ende, habría que descartar la aplicación de los arts. 24.2 y 25 CE.

Éste es, invariablemente, el criterio que ha venido siguiendo este Tribunal en los casos en los que ha tenido que pronunciarse sobre si un determinado acto tenía o no sentido sancionador. Así, en relación a los recargos del 10 por 100, este Tribunal llegó a la conclusión de que los mismos carecían de carácter sancionador al no ser su función represiva (esto es, al no estar diseñados como castigos del ilícito cometido); sino que, además de justificarse -al menos en parte- como resarcimiento inmediato, cumplían una función "coercitiva, disuasoria o de estímulo" semejante a la de las medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, excluyendo, por otra parte, la aplicación de más severas medidas sancionadoras. Efectivamente, según se afirma en la STC 164/1995 -a cuya doctrina se remiten las SSTC 171/1995, de 21 de noviembre, 198/1995, de 21 de diciembre, 44/1996, de 13 de marzo, y 141/1996, de 16 de septiembre-, la funcionalidad del recargo del 10 por 100 "no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta ilícita administrativamente sino un estímulo para el cumplimiento de

las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento" (FJ 5); y, aplicando esta misma doctrina, los citados AATC 57/1998 y 237/1998, consideraron notoriamente infundadas las cuestiones por las que se planteaba la inconstitucionalidad del recargo del 10 por 100 en la regulación que de este precepto estableció la Ley 18/1991 y acordaron su inadmisión por este motivo.

También hemos afirmado que con el incremento del 25 por 100 sobre el interés legal del dinero para cuantificar el interés de demora -art. 58.2 b) LGT en la redacción de la Ley 10/1985; art. 58.2 c) en la redacción de la Ley 25/1995, actualmente vigente- "no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos" [STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9 b)].

4. En definitiva, de la doctrina que acabamos de sintetizar se deduce que para poder determinar si el recargo único del 50 por 100 que establece el art. 61.2 LGT enjuiciado tiene o no carácter sancionador, será preciso, como dijimos en la STC 164/1995, atender "a la función que dicho recargo tiene encomendada dentro del sistema tributario" (FJ 3) o, lo que es igual, habremos de precisar, según hemos reiterado anteriormente, si dicho recargo tiene una función represiva -en cuyo caso, tratándose de una medida restrictiva de derechos que se impone como consecuencia de una infracción de la Ley, sólo podría justificarse, constitucionalmente, como sanción-, o si, por el contrario, a través del mismo se persiguen otras finalidades justificativas de las que se encuentre ausente la idea de castigo y que permitan, por lo tanto, aplicarlo sin necesidad de observar las garantías constitucionales que rigen la imposición de las sanciones.

Y a este respecto conviene destacar, en primer lugar, que, al igual que en el recargo del 10 por 100 que analizamos en la STC 164/1995, en el que ahora enjuiciamos cabe reconocer, antes que nada, nítidamente, una función

coercitiva, disuasoria o de estímulo, ya que también en este caso la amenaza de incrementar la deuda tributaria en el 50 por 100 constituye una forma de disuadir a los contribuyentes de que presenten las declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones fuera de plazo. Como hemos venido señalando esta función disuasoria del recargo se logra mediante la amenaza de una consecuencia desfavorable. Y resulta obvio que el contenido material de esta consecuencia no difiere del que puede tener una medida sancionadora. Sin embargo, como hemos reconocido en otras ocasiones, una "cosa es que las sanciones tengan, entre otras, una finalidad disuasoria, y otra bien distinta que toda medida con una finalidad disuasoria de determinados comportamientos sea una sanción" (STC 164/1995, FJ 4). De ahí que este Tribunal haya negado carácter sancionador a determinadas medidas que, aunque tenían una función disuasoria, no cumplían al mismo tiempo una función de castigo. A esta conclusión no sólo llegó en los casos en los que se ha tenido que examinar la constitucionalidad del recargo del 10 por 100 previsto en el art. 61.2 LGT (por todas, STC 164/1995, FJ 4), sino también, como ya se ha señalado, cuando se descartó que el incremento de 25 por 100 sobre el interés legal de dinero en los intereses de demora tuviera carácter sancionador [STC 76/1990, FJ 9 b)]. Y al mismo resultado, como recuerda la STC 164/1995, había llegado indirectamente este Tribunal en la STC 37/1987, de 26 de marzo, al reconocer que otras figuras jurídicas distintas de las sanciones, como son los tributos, podían cumplir una función disuasoria. En concreto la STC 37/1987 se refería al impuesto sobre tierras infrutilizadas regulado en la Ley andaluza 8/1984, y en ella se afirma que "la intentio legis del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos, sino disuadir a los titulares de propiedades o empresas agrícolas del incumplimiento de las obligaciones inherentes a la función social de la propiedad de la tierra que la propia Ley define o, dicho en términos positivos, estimular a aquéllos para que obtengan de sus propiedades los rendimientos económicos y sociales que les son legalmente exigibles".

Como decimos, en los supuestos citados se llegó a la conclusión de que la función disuasoria no convertía a las medidas empleadas para su consecución

en sanciones, porque, en atención a su entidad y consecuencia, cabía entenderlas justificadas por finalidades distintas de la de castigar. Y así, como hemos visto, en el recargo del 10 por 100 enjuiciado en la STC 164/1995, dada su moderada cuantía, apreciamos la preponderancia de una "función resarcitoria" -en cuanto que uno de sus ingredientes era "precisamente el importe de los intereses de demora" (FJ 5)- y otra de "estímulo positivo para que el contribuyente regularice de manera voluntaria su situación fiscal" (FJ 5); y en la STC 76/1990, destacamos que los intereses de demora establecidos en el art. 58.2 b) LGT, en su redacción dada por la Ley 10/1985, tenían también la finalidad de "compensar al erario público por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos" [FJ 9 b)]. Otras veces, como hemos visto, hemos negado la existencia de una función retributiva porque las medidas impugnadas tenían la finalidad de constreñir a la "realización de una prestación o al cumplimiento de una obligación concreta" (STC 239/1988, FJ 2), perseguían la "simple aplicación" del "ordenamiento por parte de la Administración competente" (STC 181/1990, de 15 de noviembre, FJ 4), o, en fin, tenían como único objetivo "restablecer la legalidad conculcada" (STC 119/1991, FJ 3).

Pues bien, es evidente que ninguna de las citadas puede constituir la justificación de la medida restrictiva de derechos que enjuiciamos. Antes que nada hay que descartar a radice que el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria constituya, como las multas coercitivas, una medida de autotutela ejecutiva de la Administración "tendente a obtener la acomodación de un comportamiento obstativo del destinatario del acto a lo dispuesto en la decisión administrativa previa" (STC 239/1988, FJ 2); en efecto, a diferencia de dicho tipo de medidas -que, como hemos afirmado en otras ocasiones, engarzan con el principio de eficacia enunciado en el art. 103 CE (STC 148/1993, de 29 de abril, FJ 4)-, el art. 61.2 LGT tiene como presupuesto de aplicación la existencia de un incumplimiento de una obligación tipificado como ilícito administrativo en la Ley que el obligado debe rectificar espontáneamente, esto es, sin el previo apercibimiento de la Administración.

Claramente, tampoco el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61.2 LGT pretende limitarse a la coacción imprescindible para determinar el cumplimiento de la obligación y, de ese modo, el mero restablecimiento de la legalidad conculcada, supuesto en el que cabría descartar a radice el sentido sancionador de la medida (SSTC 181/1990, FJ 4; y 119/1991, FJ 3). De ser así, es evidente que, una vez presentada la declaración liquidación o autoliquidación fuera de plazo sin requerimiento previo, la citada norma se limitaría a ordenar, amén del ingreso de la deuda tributaria debida, la aplicación de las medidas de neutralización financiera para compensar a la Administración del coste financiero que le supone dejar de disponer a tiempo de las cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. El art. 61.2 LGT, sin embargo, exige una cantidad que, como enseguida veremos, supera ampliamente la establecida en la Ley como intereses de demora.

En fin, pese a que el actual art. 58.2 LGT, redactado por la Ley 25/1995, integra dentro del concepto "deuda tributaria" los recargos por ingresos extemporáneos sin previo requerimiento, también debe excluirse que el recargo del 50 por 100 de la deuda pueda ser calificado como tributo. Como hemos tenido oportunidad de señalar, el tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 18), y grava un presupuesto de hecho o "hecho imponible" (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE). Es verdad que, como hemos afirmado en ocasiones, el legislador puede establecer tributos con una función no predominantemente recaudatoria o redistributiva, esto es, configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones básicamente extrafiscales (STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 6); pero, en todo caso, es evidente que dicha finalidad contributiva debe necesariamente estar presente y que deben respetarse, entre otros, el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE o, lo que es igual, el hecho imponible tiene que constituir una

manifestación de riqueza [STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)]. Esto es, precisamente, lo que distingue a los tributos de las sanciones que, aunque cuando tienen carácter pecuniario contribuyen, como el resto de los ingresos públicos, a engrosar las arcas del erario público, ni tienen como función básica o secundaria el sostenimiento de los gastos públicos o la satisfacción de necesidades colectivas (la utilización de las sanciones pecuniarias para financiar gastos públicos es un resultado, no un fin) ni, por ende, se establecen como consecuencia de la existencia de una circunstancia reveladora de riqueza, sino única y exclusivamente para castigar a quienes cometen un ilícito.

Resulta así evidente que el plus sobre la deuda tributaria inicialmente prevista en las normas reguladoras de los impuestos que implica el recargo no tiene como función el sostenimiento de los gastos públicos mediante la exigencia de un tributo a quienes realicen un determinado hecho, acto o negocio -esto es un hecho imponible- revelador de riqueza y, por tanto, susceptible de gravamen. Efectivamente; resulta claro que el ingreso adicional en la Hacienda Pública que el contribuyente moroso debe efectuar, además de la deuda tributaria no ingresada en plazo, no es consecuencia de la realización de un nuevo hecho imponible revelador de una nueva capacidad económica. El hecho imponible realizado es, en principio, aquel que ha dado lugar a la obligación de ingresar la deuda tributaria. Lo que hace el art. 61.2 LGT no es reclamar un tributo por la existencia de un nuevo hecho imponible, sino que, simplemente, exige un plus por haber incumplido el deber de ingreso en plazo que la normativa tributaria establece, razón por la cual la medida enjuiciada no es encuadrable en el art. 31.1 CE.

5. Descartado que la medida restrictiva de derechos enjuiciada pueda justificarse como medio para constreñir al cumplimiento de una obligación, para restablecer la legalidad conculcada o para financiar los gastos públicos, la cuestión se centra en determinar si, como sucedía con el recargo del 10 por 100 sobre el que nos pronunciamos en la STC 164/1995, el recargo que ahora enjuiciamos queda justificado por las funciones indemnizatoria y de estímulo

positivo que permitan excluir la presencia de la función de castigo propia de las sanciones. Y, a estos efectos, como hicimos en aquella ocasión, es preciso atender a la cuantía del recargo, no porque -como allí expresábamos- represente en sí misma un "argumento definitivo", sino porque tiene un importante "valor indiciario" (FJ 4) en la determinación de cuál es el sentido último de la medida que analizamos.

A este respecto, es evidente que el recargo del 50 por 100 cumple una función resarcitoria, en cuanto que, como sucedía con el del 10 por 100 que analizamos en la STC 164/1995, uno de sus ingredientes es precisamente el importe de los intereses de demora. Pero también es claro que, como reconoce el propio Abogado del Estado, superando usualmente su cuantía con mucho el interés de demora ordinario establecido con carácter general en el art. 58.2 LGT, su función sólo puede calificarse como indemnizatoria parcialmente, dado que no consiste exclusiva ni principalmente en una compensación al Erario Público "por el perjuicio que a éste supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender los gastos públicos" [STC 76/1990, FJ 9 b)].

Resulta evidente, por otra parte, que la cuantía del recargo que enjuicamos -un 50 por 100 de la deuda tributaria- impide considerar que éste cumple una función de estímulo positivo que permita excluir el sentido sancionador de la medida que prevé el art. 61.2 LGT. En efecto, como señala la Sala que plantea las cuestiones de inconstitucionalidad, la cuantía del recargo coincide exactamente con la sanción mínima prevista en el art. 87.1 LGT para las infracciones tributarias graves tipificadas en el art. 79 a) LGT, de manera que la aplicación de esta medida no supone otorgar al contribuyente un trato muy distinto del que le correspondería si se aplicaran las medidas previstas en el Capítulo VI sobre "Infracciones y sanciones" de la Ley General Tributaria. La única diferencia que puede apreciarse es que el recargo tiene un componente indemnizatorio del que la sanción carece; diferencia, no obstante, que no tiene magnitud bastante como para favorecer el pago voluntario dado que, como señala el Fiscal General del Estado, "el único beneficio que recibe el

contribuyente moroso que ingresa voluntariamente su deuda es el ahorro del interés de demora, mientras que si elude el pago pierde la atenuante, pero tiene la posibilidad de que la Administración tributaria no perciba su omisión".

De manera que, no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores. Así es, ya advertíamos en el FJ 4 de la STC 164/1995, que si "pese al nomen iuris utilizado por el legislador la cuantía del recargo alcanzase o se aproximase al importe de las sanciones, podría concluirse que se trataba de una sanción"; y, "en sentido opuesto", que "la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo, de las multas, no tiene una finalidad represiva" (FJ 4); y, en el mismo sentido, en el FJ 5 de la misma Sentencia señalábamos que la función de los recargos por ingresos extemporáneos sin requerimiento previo "no es represiva, siempre y cuando, como ya hemos advertido, cuantitativamente no alcancen el valor de las sanciones (ni siquiera de las atenuadas)". Criterio este que también fue uno de los que tuvo en cuenta el Tribunal Europeo de Derechos Humanos a efectos de reconocer que a determinados recargos debían resultarles de aplicación las garantías que se deducen del art. 6 del Convenio (STEDH Bendenoun c. Francia, de 24 de febrero de 1994).

En definitiva, el recargo del 50 por 100 de la deuda tributaria establecido en el art. 61.2 LGT, en su redacción dada por la Ley 18/1991, en tanto que supone una medida restrictiva de derechos que se aplica en supuestos en los que ha existido una infracción de la Ley y desempeña una función de castigo, no puede justificarse constitucionalmente más que como sanción.

6. Por ello, hay que concluir con la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y el Fiscal General del Estado que a dicho recargo le resultan de aplicación las garantías materiales y procesales

aplicables a las sanciones que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos de la CE.

Según hemos señalado, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que el recargo del 50 por 100 vulnera el art. 25.1 CE porque su aplicación "encubre una auténtica sanción administrativa no prevista como tal en la Ley". Como es notorio, el art. 61.2 LGT no sólo no califica formalmente a dicho recargo como "sanción", sino que descarta que tenga tal naturaleza al señalar expresamente que su aplicación excluye la de "las sanciones que pudieran ser exigibles". Ciertamente, al encubrir con la calificación de recargo una medida materialmente sancionadora el legislador ha procedido de un modo que puede incidir negativamente sobre los derechos de los afectados; pero que no implica por sí solo la vulneración del art. 25.1 CE desde la perspectiva de la exigencia de *lex previa et certa*, que es la que se plantea en las cuestiones de inconstitucionalidad que son objeto de nuestro enjuiciamiento.

En efecto, conforme a reiterada doctrina de este Tribunal, que recuerda la STC 133/1999, de 15 de julio, FJ 2, "el derecho fundamental enunciado en el art. 25.1 CE extiende la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege* al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador (SSTC 42/1987, FJ 2; 69/1989, FJ 1; 219/1989, FJ 2; 207/1990, FJ 3 y 341/1993, FJ 10) y comprende una doble garantía. La primera, de alcance material y absoluto, se refiere a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con el suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas, y se sepa a qué atenerse en cuanto a la aneja responsabilidad y a la eventual sanción; la otra, de alcance formal, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones, toda vez que este Tribunal ha señalado reiteradamente que el término legislación vigente contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora (SSTC 42/1987, FJ 2; 101/1988, FJ 3;

29/1989, FJ 2; 69/1989, FJ 1; 219/1989, FJ 2; 61/1990, FJ 7; 83/1990, FJ 2; 207/1990, FJ 3; 6/1994, FJ 2; 145/1995, FJ 3 y 153/1996, FJ 3)".

A la luz de esta doctrina es evidente que la regulación del instituto cuestionado respeta las exigencias de certeza que dimanarían del principio de legalidad del art. 25.1 CE, dado que es una Ley, concretamente el art. 61.2 de la Ley General Tributaria, redactado por Ley 18/1991, la que define con suficiente grado de certeza la conducta contraria al Ordenamiento que determina la imposición del recargo o, lo que es igual, la sanción (a saber, el ingreso, fuera del plazo reglamentariamente establecido, de la deuda tributaria, sin que haya existido previo requerimiento de la Administración tributaria), así como el tipo y grado de sanción que la norma apareja al comportamiento que describe: la obligación de ingresar una cantidad pecuniaria equivalente al 50 por 100 de la deuda dejada de ingresar en plazo. Sin que, como advierte el Fiscal General del Estado, a los concretos efectos del art. 25 CE, tenga relevancia alguna la circunstancia de que el presupuesto de aplicación y la cuantía del recargo se encuentren regulados en la Sección Segunda del Capítulo V de la Ley General Tributaria, dedicado al pago de la deuda tributaria, en lugar de en el Capítulo sobre "Infracciones y sanciones tributarias" (Capítulo VI).

7. Respecto del art. 24.2 CE la conclusión ha de ser bien distinta. En efecto, como recordábamos en la STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 10, "es doctrina constitucional reiterada que las garantías procesales constitucionalizadas en dicho precepto son de aplicación al ámbito administrativo sancionador, 'en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 de la Constitución' (por todas, STC 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3); y como dijimos en la STC 18/1981, de 8 de junio, 'tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión', pues, como sostuvimos en el mismo lugar, 'la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un

procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga" (FJ 3).

De lo anterior cabe deducir que el recargo del 50 por 100 establecido en el art. 61.2 LGT vulnera el art. 24.2 CE. En efecto, aunque, como advierte el Abogado del Estado, ni ésta ni cualquier otra norma impiden en principio la aplicación a los sujetos afectados por la disposición cuestionada de las garantías propias del ámbito administrativo sancionador, lo cierto es que, no sólo no prevé expresamente su aplicación sino que, además, su literalidad conduce justamente a lo contrario: la aplicación de plano de una sanción administrativa. Y es que basta con acudir al art. 61.2 LGT para comprobar que, no sólo no califica a la medida retributiva que prevé como sanción, ni, por ende, como hemos dicho, se remite al Capítulo VI, sobre "Infracciones y sanciones", de la LGT, ni a la norma que regula el procedimiento tributario sancionador (durante la vigencia del precepto cuestionado, el Real Decreto 2631/1985, y, en la actualidad, el Real Decreto 1930/1998), sino que, al referirse a la misma como "recargo" y expresar que la aplicación del mismo excluye "las sanciones que pudieran ser exigibles", dirige derechamente a los ciudadanos afectados, a la Administración actuante y a los órganos judiciales hacia las normas que regulan la liquidación de los tributos, en lugar de, como resultara constitucionalmente preceptivo, a la aplicación de los principios y garantías que para el ámbito sancionador (también, insistimos, para el administrativo sancionador) derivan de los arts. 24.2 y 25.1 CE. Garantías entre las que, sin ánimo de exhaustividad, la STC 81/2000, de 27 de marzo, FJ 2 a), ha identificado "el derecho de defensa, que proscribe cualquier indefensión; el derecho a la asistencia letrada, trasladable con ciertas condiciones; el derecho a ser informado de la acusación, con la ineludible consecuencia de la inalterabilidad de los hechos imputados; el derecho a la presunción de inocencia, que implica que la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción recaiga sobre la Administración, con la prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales; el derecho a no declarar contra sí mismo; o, en fin, el derecho a la utilización de

los medios de prueba adecuados para la defensa, del que deriva la obligación de motivar la denegación de los medios de prueba propuestos [por todas, SSTC 7/1998, de 13 de enero, FJ 6; 14/1999, de 22 de febrero, FJ 3 a)]".

**En suma, la previsión de un recargo del 50 por 100, con exclusión del interés de demora, establecida por el art. 61.2 LGT, en aquellos casos en los que los contribuyentes ingresen la deuda tributaria fuera de plazo, tiene consecuencias punitivas que, al aplicarse sin posibilidad de que el afectado alegue lo que a su defensa considere conveniente y al obviar la declaración de culpabilidad en un procedimiento sancionador, que la imposición de toda sanción exige, conduce derechamente a la declaración de inconstitucionalidad del mandato normativo impugnado por vulneración del art. 24.2 CE, con los efectos previstos en el inciso final del art. 40.1 LOTC.**

### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

### Ha decidido

**Declarar que el inciso primero del párrafo primero del art. 61.2 de la Ley General Tributaria es inconstitucional y nulo en cuanto establece un recargo único del 50 por 100 para los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo.**

Publíquese esta Sentencia en el "Boletín Oficial del Estado".

Dada en Madrid, a dieciséis de noviembre de dos mil.

### VOTOS

**Voto particular que formula el Magistrado don Rafael de Mendizábal Allende a la Sentencia que resuelve las cuestiones de inconstitucionalidad números 662/97, 1740/97, 1757/97 y 1758/97 sobre el art. 61.2 de la Ley General Tributaria.**

Aun cuando el precepto de la Ley General Tributaria en tela de juicio haya cambiado su formulación y hasta su terminología, parece evidente que el caso contemplado aquí y ahora guarda una semejanza sustancial, rayana en la identidad, con el que fuera objeto de nuestra STC 164/1995, cuya solución consistió en reconocer el ajuste constitucional de ese art. 61.2 en la versión que allí se juzgaba. Pues bien, en tal oportunidad prediqué desde un principio, y hasta mi Voto particular entre concurrente y discrepante, que convenía a la ocasión una vía media, vale decir una Sentencia interpretativa que hiciera compatible la primacía de la Constitución con el principio de conservación de las normas, siempre y cuando el texto controvertido se leyera y aplicara a la luz de aquélla según las directrices que allí exponía. En la Sentencia anterior, y sólo en cierto aspecto precedente, cualquier lector perspicaz podía ver prefigurada esta de hoy. El golpe de timón que ahora se da, porque esta es la crónica de un overruling anunciado aunque inconfeso, ha tenido en su raíz un factor desencadenante por demás evidente. Creo que fue Hegel quien dijo poco más o menos que lo cuantitativo, cuando alcanza cierto nivel, pueda convertirse y se convierte en cualitativo, concepto que repitió Carlos Marx y que yo en mis años mozos leí en Ortega. Aquí, en mi opinión, la elevación de la cifra porcentual del sedicente "recargo" ha sido el detonante. Todo esto viene a cuento para explicar o justificar, según se mire, que se reproduzca casi literalmente como voz complementaria, desde mi propia perspectiva, el Voto particular que entonces formulé, sin más variaciones que las mínimas para adaptarlo al caso. Algo parecido ocurrió también con la STC 76/1996, como puso de manifiesto la STC 152/1997, y no hay otra cosa que hacer sino congratularse. La capacidad de corregir la deriva y enderezar el rumbo a buen puerto es la virtud esencial de todo el que navega y de todo el que piensa.

1. Empezando por el principio, conviene a nuestro propósito recordar que la relación jurídica de naturaleza tributaria ofrece un contenido complejo, en el cual confluyen distintas obligaciones cuyo origen común está en la Ley (art. 1089 del Código Civil) y sólo en ella pueden encontrar su fundamento, con arreglo a nuestra Constitución (arts. 31 y 133), donde se acoge una milenaria tradición en la cual está la propia raíz histórica del nacimiento de las Cortes. Existen, pues, dos clases de prestaciones a cargo de los sujetos pasivos de los tributos, uno principal, que consiste en el pago de la deuda tributaria (también con una estructura compleja) a tiempo, dentro de los plazos establecidos al efecto para la llamada recaudación voluntaria y otras de hacer, casi siempre formales y accesorias o instrumentales, entre las cuales se encuentran las de formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo y otras muchas que no hacen al caso, así como la de practicar las operaciones de liquidación tributaria (arts. 10 y 35 LGT).

Pues bien, el deber que bien podría calificarse como "puntualidad tributaria" puede ser incumplido y ese incumplimiento desencadena normalmente dos efectos negativos para el deudor moroso, uno fisiológico, el interés de demora y otro patológico, la sanción correspondiente a la infracción tipificada como grave, que consiste en "dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener" [art. 79 a) LGT, versión Ley 10/1985]. Por su parte, otra Ley, la General Presupuestaria, advierte que producirán intereses de demora las cantidades adeudadas a la Hacienda Pública por razón, entre otros conceptos, de los diversos tributos, con indicación de su cómputo y del tipo aplicable. Ahora bien, su raíz profunda se encuadra en el Derecho común, y así, el art. 1108 del Código Civil establece con carácter general que cuando una obligación consistiere en el pago de una cantidad de dinero y el deudor incurriera en mora, la indemnización de daños y perjuicios, no habiendo pacto en contrario, consistirá en el pago de los intereses convenidos y, a falta de convenio, en el interés legal, módulo configurado posteriormente en este ámbito mediante el tipo básico del Banco de España con ciertas matizaciones a

lo largo del tiempo, que no son del caso en este momento, aun cuando lo hayan sido en algún otro (STC 206/1993).

Por otra parte, los plazos establecidos para el ingreso de los tributos en período voluntario equivalen a la intimación al pago por ministerio de la Ley, para los efectos del art. 1100.1 y 2 del Código Civil y, en consecuencia, transcurridos con o sin prórroga empieza el retraso. Queda claro, pues, que el interés de demora tiene una función compensatoria del incumplimiento de una obligación o prestación de dar una cantidad de dinero y, por tanto, su naturaleza intrínseca es una modalidad indemnizatoria, según pone de manifiesto con toda nitidez la norma que en el Código Civil recoge y refleja el principio matriz de la institución. Dicho desde otra perspectiva que es ahora la adecuada al caso, el interés de demora no tiene carácter sancionador, como cuidaba de advertir el texto originario del art. 78 LGT, advertencia cuya volatilización por obra de la Ley 10/1985 carece de transcendencia al respecto, ya que el anverso y el reverso de su auténtica configuración son consecuencia inmediata de su propia contextura y la realidad no desaparece aunque lo hagan las palabras. Tal conclusión es más ostensible y convincente si se repara en que, precisamente por su diverso talante, son compatibles en todo caso los intereses y las sanciones que, a su vez, funcionan con total independencia. Lo dicho hasta aquí no es una construcción teórica, más o menos convincente, pero sin sustancia de ius, sino la doctrina del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) que, con valor normativo complementario del ordenamiento jurídico (art. 1.6 CC; SSTC 206/1993; 120/1994, 318/1994 y 325/1994; 2/1995, 15/1995, 31/1995, 37/1995 y 105/1995) nos dice, en el plano de la legalidad, lo que en este significan los intereses de demora (Sentencias del Tribunal Supremo 4 noviembre 1986, 4 noviembre 1987 y 28 septiembre 1990).

2. Llegados aquí, es útil traer a la vista el precepto en entredicho, cuyo texto, según la Disposición adicional decimocuarta segunda de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dice que "los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones

realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas sin solicitar expresamente el aplazamiento o el fraccionamiento del pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100".

La disección analítica de la norma transcrita en su conjunto mantiene, como anticipó su anterior versión, la excusa absolutoria que luego introduciría la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, para el delito fiscal, pero extensible por razones de identidad material a la infracción tributaria (Disposición adicional primera). Entonces y ahora, una conducta antijurídica, tipificada e incluso culpable, se deja impune por razones de política criminal conectada a la económica para obtener el cumplimiento de sus deberes por el contribuyente, aun a deshora y a trasmano, instrumentándose como una medida de fomento cuya esencia consiste en conseguir que los ciudadanos actúen voluntariamente y sin coacción alguna en el sentido más favorable a un interés público concreto. Se trata de un estímulo o incentivo con un signo positivo, un contenido dinerario y una cierta vocación transaccional, despojando a la deuda tributaria de su componente represivo, a veces muy gravoso cuantitativamente.

El evento que sirve de frontera y límite de la impunidad es la investigación inspectora por lo general o la actuación judicial, pues sólo se produce si el pago se hace antes de que el deudor sea requerido por su acreedor, la Hacienda pública, o la regularización se lleva a cabo antes de conocer fehacientemente que se han iniciado aquéllas (art. 305.4 CP). No cabe negar a tal situación un cierto parentesco con el llamado "arrepentimiento espontáneo" que funciona como circunstancia atenuante de la responsabilidad, pero sin excluirla ni, por lo mismo, tampoco la sanción. La finalidad de este perdón ex lege parece clara y consiste en potenciar la recaudación de los tributos, como se dijo más arriba.

El interés de demora, que es otra cosa y otro tema, se mantiene a través del sedicente "recargo" aunque parezca eliminarse verbalmente por exigencias con su función compensatoria global, que quiebra sin embargo en alguno de sus tramos para cumplir una finalidad disuasoria y, en suma, represiva, como habrá ocasión de ver, a no ser que nos conformemos con un mero nominalismo. Las cosas son lo que son y la naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función, no en el nombre que les demos, aunque el bautizo lo haga el legislador. Efectivamente, el perjuicio derivado de un pago tardío está en directa relación con el tiempo que dura la tardanza y, por tanto, en proporción a ésta ha de calcularse aquélla, como pone de manifiesto la fórmula matemática del interés, cuyos factores son la base, el tipo o rédito y el tiempo. En definitiva, así se compensa en principio "con arreglo a un módulo objetivo, el coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo de cantidades dinerarias que le son legalmente debidas" (STC 76/1990).

Ahora bien, no ocurre tal en esa fase inicial de la situación de mora del contribuyente cuya consecuencia es un "recargo" de la deuda tributaria desde el día siguiente a su devengo o exigibilidad que se mueve entre un mínimo del 10 hasta el 50 por 100 si el retraso superare los tres meses produciéndose un exceso sobre el interés legal del dinero que en el primer día del incumplimiento puede adquirir dimensiones desorbitadas más propias de una sanción, y paradójicamente va descendiendo según pasa el tiempo hasta desaparecer en un momento dado, con una progresividad inversa, regresividad en suma. Esta curva se opone diametralmente a la esencia de cualquier indemnización y, en la parte que la supera, significa la exigencia de una cantidad de dinero como consecuencia del incumplimiento del deber de ingresar tipificado como infracción tributaria, sin causa compensatoria. En definitiva, una sanción pecuniaria o multa (nunca "multa pecuniaria" como siguen diciendo los arts. 87.1 y 82.1, 2 y 3 LGT).

Es evidente que esta manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora de la Hacienda Pública respeta la reserva de Ley proclamada

constitucionalmente en sus dos vertientes, ya que la infracción está tipificada legalmente [art. 79 a) LGT] y legalmente aparece configurada la reacción negativa, el castigo. Sin embargo, su configuración presenta algún flanco débil, aun cuando quepa reconducir el texto a una interpretación correcta desde tal perspectiva en una visión unitaria del ordenamiento. En efecto, por una parte, la norma en cuestión establece prima facie un automatismo para el cálculo de esas cifras porcentuales mínima y máxima sin atender a las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes, que sirvan para graduar las sanciones. En primer plano, el principio de culpabilidad en su doble dimensión de malicia o negligencia (dolo o culpa), pero también el factor tiempo y la capacidad económica del infractor, su "caudal o facultades", en expresión del art. 63 del viejo Código Penal, como principio general para la ponderación de las sanciones pecuniarias.

Por otra parte, se omite cualquier alusión a un previo expediente sancionador con audiencia del inculpado para exigir ese exceso sobre el interés legal. Ningún parentesco guarda esta situación, en un régimen de sujeción general, con las facultades presidenciales para mantener el orden en el curso de las sesiones parlamentarias (STC 136/1989) o para la "policía de estrados" en las audiencias judiciales (STC 190/1991) que permiten la imposición de correcciones sin levantar mano. En el ámbito de la potestad sancionadora de las Administraciones públicas no es de recibo su ejercicio de plano, sine strepito e iudicio, prescindiendo del procedimiento idóneo y de la audiencia al inculpado, garantías esenciales no dependientes de que haya o no flagrancia ni de la cuantía mayor o menor de la sanción (STC 18/1990).

En suma, sólo hubiera resultado viable constitucionalmente un precepto tal, que configura una multa atípica, si para aplicarse hubieran podido tenerse en cuenta las circunstancias concurrentes con respeto a los principios de culpabilidad y proporcionalidad, en una resolución motivada que pusiera fin al correspondiente procedimiento sancionador y en paridad de tratamiento con las demás infracciones tributarias. No habiéndolo hecho así el legislador la solución no puede ser otra que la contenida en el fallo de la Sentencia.

Madrid, a veinte de noviembre de dos mil.

Voto particular concurrente que emite el Magistrado don Fernando Garrido Falla en relación con las cuestiones de inconstitucionalidad núm. 662/1997 y acumuladas resueltas por Sentencia estimatoria del Pleno.

Comparto el fallo estimatorio de esta Sentencia y, por consiguiente, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del precepto que impone el recargo único del 50 por 100 establecido en el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, en la redacción dada por la Disposición adicional 14.2 de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Discrepo, sin embargo, con el debido respeto que la opinión mayoritaria me merece, del canon de constitucionalidad único que se utiliza como ratio decidendi. Explico mi punto de vista con los siguientes argumentos:

1 - Desde luego, considero ocioso discutir si el recargo que se cuestiona es, o no, una sanción: con independencia del nomen iuris, el efecto sancionador (por no cumplir con los plazos establecidos) es incuestionable. Ahora bien, y éste es el dato que no se ha tenido en cuenta, se trata de una sanción impuesta directamente por la ley. Es la ley -sin previa atribución de potestad sancionadora a la Administración- la que anuda un efecto jurídico (el recargo tributario) al simple transcurso del tiempo; es decir, hay un simple dato fáctico, un hecho, al que se atribuyen efectos jurídicos; como ocurre con la adquisición de la mayoría de edad o, en la propia materia tributaria, con el pase del período voluntario al período ejecutivo con el también recargo de la deuda tributaria (también sin previo expediente administrativo, por cierto, y sin las garantías que ello implica).

2 - La Sentencia entiende que el precepto es inconstitucional cabalmente porque al prescindir del procedimiento administrativo previo -y dando por supuesto el carácter sancionador del recargo- se eliminan las garantías que el art. 24.2 de la Constitución establece para el ejercicio de la potestad sancionadora (tanto penal, como administrativa). Yo entiendo que, si éste es el mensaje que se envía al legislador (en definitiva, al Gobierno) con nuestra

sentencia, la cosa tiene fácil arreglo: bastará con que se modifique el precepto anulado diciendo que "... [en el caso previsto] se impondrá el recargo del 50 por 100 [o del 150 por 100 o el que se desee], previo expediente administrativo con audiencia del interesado". Pero, claro está, si esto es todo, la situación del contribuyente y sus posibilidades de defensa frente al "recargo-sanción" seguirán siendo las mismas que con anterioridad a nuestra sentencia. ¿Qué podrá alegar para evitar el recargo si el texto de la ley no se modifica en cuanto a la posibilidad de establecer circunstancias que modulen la aplicación del recargo? O dicho de otra forma: si el nuevo precepto legal se limita a decir tozudamente que "si la autoliquidación del impuesto y el consiguiente ingreso se realizan transcurridos equis días después del plazo establecido la deuda tributaria se incrementará en un 50 por 100", entonces, cualesquiera que sean las alegaciones del particular en el expediente que se incoe, la solución será siempre la misma; pues el acto administrativo estará tan estrictamente reglado que no habrá margen para la Administración para atender tales alegaciones por muy razonables que sean.

3 - Todo esto nos conduce a la necesidad de examinar el precepto cuestionado desde el prisma de su posible arbitrariedad (art. 9.3 CE), en su vertiente de su proporcionalidad, cuyo planteamiento ciertamente se encuentra en la cuestión suscitada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como expresamente se recoge en el antecedente 2 de nuestra Sentencia, al privar al particular -dice la Sala- de "incluso la posibilidad de moderación de su responsabilidad en aplicación de los criterios de culpa y de proporcionalidad vigentes en materia sancionadora"; criterio ya utilizado en nuestra STC (Pleno) 136/1999, que condujo a la anulación del art.174, bis, a) 1 y 2 del Código Penal de 1973. Pues, en realidad, lo que parece dejar insatisfecho al referido Tribunal proponente de esta cuestión -y, desde luego, al Magistrado que suscribe- es que el retraso del contribuyente se aplique automáticamente y con recargo único sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente deben modularlo: existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad o muerte (en tal caso, en cuanto a los herederos), etc... Va de suyo que, si la ponderación de estas

circunstancias se admite, el automatismo en la aplicación de la ley desaparece, la Administración -ahora sí, en ejercicio de facultades sancionadoras- habrá de investigar y comprobar tales circunstancias a través de un expediente administrativo y la sanción (o el recargo) se impondrá mediante un acto administrativo (acto jurídico con contenido propio; no simple constatación de fechas) resolutorio de dicho expediente previo, con las debidas garantías.

4 - Dicho esto, asumo la conclusión a que llega el Pleno en su fallo anulatorio. Pero considero necesario recorrer el camino discursivo que acabo de resumir y que en definitiva concretaría de la siguiente forma: antes de invocar el canon de constitucionalidad del artículo 24.2 CE, resulta necesario denunciar la arbitrariedad (art. 9.3 CE), por desproporcionado, del precepto que se cuestiona (art. 24.2 CE).

Madrid, a veinte de noviembre de dos mil.

## **ANEXO CINCO**

**Entrevista al Eco. Juan Miguel Avilés Murillo, *Director Regional del Litoral Sur del Servicio de Rentas Internas***

**Entrevistador: A su criterio, que buscó el legislador al incorporar el recargo en el artículo 90 del Código Tributario**

Las reformas tributarias realizadas en la Ley Reformativa de Equidad Tributaria, buscan incentivar a una mayor cultura tributaria y respeto por las normas tributarias, buscan también bajar los niveles de evasión permitiendo que la Administración tenga los controles necesarios y adecuados para el cumplimiento de sus funciones. El recargo al que se refiere del artículo 90 es una carga accesoria a la obligación tributaria principal

**Entrevistador: Es decir, ¿se constituye en parte del impuesto este recargo?**

No, el recargo no se constituye parte de ningún impuesto, la determinación cabe en diferentes impuestos, IVA, Renta, cabe sobre todas las determinaciones a las que se refiere el artículo 90.

**Entrevistador: El recargo, es discutido a diversas latitudes como una sanción disfrazada con otro nombre, usted como partícipe de la realización de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria que puede mencionar sobre el tema.**

Hay gente que no estudia todas las normas tributarias, ni las legislaciones de otros países ni las doctrinas de grandes autores. El recargo no es un invento del Servicio de Rentas Internas, existe en España, con una adecuada regulación y hay mucho sobre el tema, es importante que los abogados y los contadores en general conozcan a fondo las directrices del Código Modelo del CIAT en donde más de 80 países miembros se ponen de acuerdo en que se establezcan recargos.

**Entrevistador: Y usted cree que el recargo, en la medida que se lo incorporó en el Código Tributario está acorde a la legislación ecuatoriana.**

El recargo no es una sanción, es un recargo, tiene su naturaleza propia, muchos dicen que es una sanción pero el recargo responde a una figura de resarcir los costos que tiene la administración en determinar y fiscalizar a cada contribuyente. Como Miguel Avilés creo que se pudo haber hecho algo mejor en el tema de recargo, sin embargo no por ello vamos a criticar y criticar al sistema, Como funcionario del Servicio de Rentas Internas defenderé que el recargo no es una sanción sino una carga que compensa los gastos de la administración en buscar los contribuyentes que no cumplen con la ley.

**Entrevistador: Como se puede defender al recargo como una compensación o resarcimiento si se aplica a los contribuyentes incumplidos, ¿pero qué hay de los que si cumplen con la ley?**

Justo a eso me refería anteriormente, soy partidario de la idea que así como existe recargo para los incumplidos, exista un premio para los cumplidos, pero eso no reconoce nuestra legislación

**Entrevistador: ¿Y por qué no mejor sacarlos de nuestra legislación y aumentar las multas para los incumplidos?**

La multa es una sanción muy leve, para los planificadores tributarios de las empresas es fácil hacer unos cuantos cálculos matemáticos y enviar declaraciones irreales, evadiendo impuestos, deduciéndose lo que no es, es un sinfín de formas que usan para eludir y evadir. Al aplicar un recargo, la Administración recibe una compensación por el trabajo que le significa mover toda la infraestructura del departamento de Gestión Tributaria y determinar a los elusores y evasores. El que no haya un recargo hace que los planificadores tributarios de las empresas no sientan un mayor riesgo de eludir y evadir. Cuando se los determinan, solo pagan la diferencia y la multa. Soy de la idea que si se debe mantener el recargo.

**Entrevistador: Su explicación y argumentos son bastante validos, pero no todos los contribuyentes somos evasores o usamos planificadores tributarios para hacer nuestras declaraciones, ¿Por qué pagar justos por pecadores?**

Para este tema, he sido firme en pensar, defender y proponer por ejemplo que exista una diferenciación del recargo en el caso que el contribuyente haya caído en errores de contabilidad, errores de cálculo, o errores de forma; siempre y cuando los acepté como tal y pague las diferencias en el acta borrador, para que no se le cobre el recargo, pero el acta final de determinación tiene que llevar el recargo del 20%.

## **ANEXO SEIS**

### **ENTREVISTA A LA DRA. CARMEN AMALIA SIMONE LASSO, SECRETARIA RELATORA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO TRIBUTARIO DE LA CORTE NACIONAL DE JUSTICIA**

**Entrevistador: A su criterio, ¿qué buscó el legislador al incorporar el recargo en el artículo 90 del Código Tributario?**

Pienso que no existió un adecuado tratamiento sobre el recargo en las reformas que se hicieron a través de la Ley de Equidad Tributaria en diciembre de 2007, creo que las reformas fueron hechas un tanto al apuro lo cual no pudo someter a un verdadero análisis la aplicación de nuevas figuras tributarias.

**Entrevistador: Gracias a las sentencias de la Sala se ha podido otorgar la naturaleza sancionatoria del recargo y por ende la imposibilidad de aplicarlo retroactivamente. Sin embargo solo en la sentencia 391-2009 se expresa claramente la naturaleza del recargo, en las sentencias 310-2009 y 138-2010 no se ratifica este criterio.**

La sala es clara en manifestar que el recargo tiene una naturaleza sancionatoria, no es necesario que cada sentencia enuncie que el recargo tiene naturaleza sancionatoria, las dos últimas sentencias a la que usted se refiere hacen referencia a la irretroactividad del recargo, el recargo es irretroactivo porque es sancionatorio, esa es la tesis de la Sala.

**Entrevistador: Como ya se expidió la sentencia 138-2010 sobre el recargo, está constituye material para el triple fallo reiterado. ¿Se puede decir que actualmente existe un triple fallo reiterado sobre el recargo?**

El procedimiento legal es que se remitan las tres sentencias al Pleno de la Corte para que se emita un Informe de Pleno señalando los alcances del precedente jurisprudencial obligatorio, sin embargo el Servicio de Rentas Internas debió de haber dejado de aplicar el recargo irretroactivamente desde la primera sentencia en la que la Sala se pronunció sobre este tema. Las sentencias de Casación constituyen precedentes jurisprudenciales sin ser triple fallo reiterado. El triple fallo reiterado tiene fuerza de Ley en el Ecuador, mucho más fuerte que el presente jurisprudencial.

**Entrevistador: Después del informe del Pleno sobre este fallo, ¿qué le espera al recargo en materia tributaria en el Ecuador? ¿Esta sentencia influiría en los recargos incorporados en el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomías y Descentralización o en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones?**

## **ANEXO SIETE**

### **ENTREVISTA AL ABG. JAIME MEJÍA ANDRADE, ABOGADO SENIOR DE DELOITTE ECUADOR (RP&C RIBADENEIRA ABOGADOS SERVICIOS LEGALES Y TRIBUTARIOS)**

**Entrevistador: A su criterio, ¿qué buscó el legislador al incorporar el recargo en el artículo 90 del Código Tributario?**

Disfrazar de recargo a una sanción, un castigo, una pena. No darle el tratamiento que debería tener esta institución jurídica. El recargo fue, ha sido, y será descabellado soportar la posición de la Administración respecto a que es un “resarcimiento” por el no haber pagado lo que fue correspondía. Si fuese así debería ser doble vía, que los créditos a favor del contribuyente también generen recargo, eso no ocurre. Creo que también busco disuadir a los contribuyentes de evitar pagar tributos, de generar cultura tributaria.

**Entrevistador: ¿Cuál es el tratamiento adecuado, al que usted se refiere, que debe tener el recargo?**

Tal como lo tenemos, pero que sea de doble vía. Con un correcto análisis respecto de los errores del Fisco a favor del contribuyentes. O incluirlo dentro del capítulo de sanciones del Código Tributario, tema que ha sido ratificado por la Corte Nacional de Justicia. Creo que ha sido muy clara la postura de la jurisprudencia respecto al carácter sancionatorio del recargo. Deberíamos tratarlo como tal.

**Entrevistador: ¿Cuál sería el fin de tener el recargo en el capítulo de las sanciones y no donde se encuentra actualmente, si igual se lo sigue aplicando?**

Las cosas en derecho son lo que son y no lo que parece. Sin embargo, hay que poner las cosas en orden y si no se hubiese disfrazado al recargo de cualquier otra cosa menos de sanción. Actualmente no existirían miles de procesos en los que se quiso aplicar de manera retroactiva esta sanción, y que hoy son un pago indebido al fisco que causa intereses y que dan un problema real al Fisco, pues se debe atender a esos contribuyentes devolviendo dineros mal cobrados.

**Entrevistador: En base al ejercicio de su profesión y experiencia, ¿considera usted que se logro el objetivo de *disuadir a los contribuyentes de evitar pagar los tributos y de generar cultura tributaria?***

No, Puesto que las diferencias de criterio entre la administración y los contribuyentes no necesariamente son una forma de falta de cultura tributaria, creo que la educación sería una mejor salida antes que la sanción.

## **ANEXO OCHO**